



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **Situação Tributária não Regularizada**

Cátia Rodrigues Melo

Mestrado em Direito na área de Especialização de Direito  
Fiscal

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2020





**UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA**

# **Situação Tributária não Regularizada**

Cátia Rodrigues Melo

Orientador: Rui Duarte Morais

Mestrado em Direito na área de Especialização de  
Direito Fiscal

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2020



## **Agradecimentos**

À Universidade Católica do Porto.

Ao orientador Senhor Prof. Doutor Rui Morais por ter aceitado o meu pedido e por me ter direcionado para o meu anjo da guarda ao longo desta dissertação, o Dr. Paulo Pichel, a quem devo este trabalho por toda a dedicação, incentivo, preocupação e paciência que teve comigo ao longo destes meses.

Aos meus pais, por tudo que nesta vida me proporcionaram, por me darem asas para voar, correr e concretizar os meus sonhos. Por todo o amor infinito e incomparável.

À minha irmã por ser o meu amor mais pequenino e maior de todos.

Ao Pedro, pela paciência e me perdoar toda a ausência, pelo encorajamento, pelo abraço, pela guarida. Por acreditar sempre em mim. O meu melhor companheiro nesta viagem (nem sempre fácil) que é a vida.

À minha tia, por tudo que me ofereceu nestes dois anos, pelos conselhos audazes e experientes, pelas palavras amigas e de motivação que jamais esquecerei.

À minha madrinha e aos meus avós, pela crença, pela presença, pelos atos e pelas palavras reveladoras da paz e da confiança que eu precisava.

Ao Bruno, pela serenidade, pela inspiração, pelo ânimo, pela presença inigualável, pela amizade infindável.

Aos meus amigos de Chaves e de Coimbra por toda a compreensão que ao longo destes anos tiveram para comigo e me terem perdoado todas as minhas ausências.

## RESUMO

A presente dissertação procura refletir sobre os efeitos jurídicos da situação tributária não regularizada.

Em particular, defende-se que atentas as consequências tanto no plano fiscal como no exercício de atividades económicas, quer individualmente consideradas, quer globalmente ponderadas, apontam para a qualificação destes efeitos como *sanção automática*, bem como, para a sua possível inconstitucionalidade.

**Palavras-chave:** Situação Tributária não Regularizada; Quadro jurídico-constitucional português; Sanção Automática.

## ABSTRACT

In this dissertation we analyze the legal consequences of the “tax default situation”.

In particular, we argue that the legal consequences resulting from the tax default situation are structurally similar to an automatic sanction which may potentially challenge the Portuguese Constitution.

**Keywords:** Unregulated Tax Situation; Challenge the Portuguese legal-constitutional framework; Automatic sanction.

## ÍNDICE

1.Situação Tributária não Regularizada: Evolução Histórica e Análise do Regime .....	10
2.Efeitos da Situação Tributária não Regularizada.....	15
2.1.O ato tributário como ato administrativo unilateral suscetível de modificar unilateralmente a esfera jurídica do seu destinatário .....	15
2.2.Instauração do Processo de Execução Fiscal com fundamento no ato de liquidação emitido.....	18
2.3.Conclusão Intermédia.....	19
3.STNR: entre a <i>garantia</i> do crédito tributário e uma sanção pela falta de pagamento tempestivo .....	21
3.1.As Garantias das Obrigações .....	21
3.1.1.    Garantias Especiais das Obrigações.....	22
3.1.2.    Hipoteca Legal.....	24
3.1.3.    Privilégios Creditórios .....	25
3.1.4.    Concurso de credores .....	28
3.1.5.    Reversão do Processo de Execução Fiscal .....	30
3.1.6.    Conclusão .....	31
3.2.Perfil estrutural das infrações tributárias (em particular, previstas no RGIT).....	32
3.2.1.    Breve descrição do regime jurídico estabelecido no RGIT .....	32
3.2.2.    Principais características estruturais das sanções tributárias .....	38
3.3.Efeitos da STNR e existência de Sanções Automáticas .....	38
3.4.Consequências jurídico-constitucionais de se considerar sanções automáticas .....	42
Conclusão .....	44
ANEXOS.....	45

## Siglas e Abreviaturas

Ac.	Acórdão
Acs.	Acórdãos
AT	Administração Tributária
CC	Código Civil
CFI	Código Fiscal do Investimento
CIEC	Código dos Impostos Especiais de Consumo
CIMI	Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
CIMT	Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRE	Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIS	Código do Imposto do Selo
CPPT	Código de Procedimento e Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
CT	Código do Trabalho
DGAIEC	Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais de Consumo
DL	Decreto-Lei
DLRR	Dedução por Lucros Retidos ou Reinvestidos
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IS	Imposto Selo
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
OE	Orçamento de Estado
OJ	Ordenamento Jurídico
RGCO	Regime Geral das Contraordenações
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
STNR	Situação Tributária não Regularizada
STR	Situação Tributária Regularizada
TC	Tribunal Constitucional
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul
UE	União Europeia

## INTRODUÇÃO

Só na Lei do OE para 2015 o legislador fiscal definiu o conceito de STNR e as situações que originavam essa condição, visto que, até então, vigorava uma grande incerteza sobre a sua natureza.

A análise dos efeitos jurídicos da STNR suscita apreensões tanto no que respeita à evidente falta de coerência estrutural, como, igualmente, à ausência de coerência funcional.

Neste sentido, através da análise dos instrumentos legislativos fiscais mais relevantes, procurámos identificar os principais efeitos da STNR. As dificuldades sentidas neste contexto, antecipam, desde logo, a ausência de um tratamento legislativo sistemático. E são obstáculo sério, no plano desta investigação, à identificação exaustiva de todos os efeitos decorrentes da STNR.

Quanto aos efeitos jurídicos da STNR, identificámos as seguintes categorias: (i) limitação de acesso a um benefício fiscal ou a sua extinção; (ii) limitação de acesso a um regime de pagamento mais favorável; (iii) limitação de acesso a um procedimento mais favorável; (iv) limitação da atividade económica do contribuinte; (v) limitação de acesso a serviços públicos; (vi) limitação de acesso a subsídios; (vii) limitação de acesso a regimes de limitação de coimas; (viii) retenção de pagamentos e (ix) publicação em lista pública de devedores. A natureza jurídica de cada uma das referidas consequências procurou apurar-se tendo por base a distinção entre garantia da obrigação e sanção. Neste contexto, recusou-se a qualificação como “garantias da obrigação” efeitos jurídicos que não correspondem a um aumento quantitativo ou qualitativo do património pelo qual responde a dívida. Para além disso, procurou identificar-se um perfil estrutural das medidas sancionatórias expressamente assumidas como tal no nosso ordenamento jurídico (em especial, conforme resultam do RGIT), tendo sido possível indentificar um elevado grau de semelhança entre as chamadas “sanções acessórias” ali previstas e os efeitos da STNR.

Em face do exposto, e lá onde se considere existir uma “sanção automática”, defende-se a inconstitucionalidade da norma que estabelece tal efeito.

## **1. SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO REGULARIZADA: EVOLUÇÃO HISTÓRICA E ANÁLISE DO REGIME**

A STNR surgiu no OJ Tributário a partir nos anos 90 do séc. passado.<sup>1</sup> Uma análise histórica demonstra a adoção sucessiva e avulsa de diplomas até à estabilização da noção, ocorrida somente em 2015.

O DL n.º 236/95 de 13 de setembro ajustou a situação dos contribuintes que estivessem a regularizar as suas dívidas procedendo a uma uniformização entre os regimes das dívidas ao fisco e à segurança social, designadamente o regime dos contratos de empreitadas de obras públicas<sup>2</sup> e com o regime de realização de despesas públicas<sup>3</sup>, harmonizando os efeitos do seu incumprimento.

A Lei n.º 87-B/98 de 31 de dezembro que aprovou o OE para 1999 fez alusão à STR, a qual era condição para as microempresas beneficiarem da redução a 20% da taxa do IRC prevista no n.º 1 do art.º 69 do respetivo Código a aplicar às microempresas nos exercícios de 1999, 2000 e 2001.

O art.º 51<sup>4</sup> da Lei n.º 3-B/2000 de 4 de abril que aprovou o OE para 2000 adotou a estrutura do imposto automóvel, estabelecendo que os empresários em nome individual, os estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada e as sociedades comerciais consideradas idóneas teriam que juntar comprovativo de que o requerente tinha a sua STR para se constituir como operadores registados junto da DGAIEC.

A Lei n.º 55-B/2004 de 30 de dezembro que aprovou o OE para 2005 estabelecia no art.º 7 que os sujeitos passivos de IRC abrangidos pelo regime simplificado de tributação e para as novas entidades, cuja atividade principal se situava nas áreas beneficiárias, a taxa prevista no previsto no n.º 1 do art.º 80 era reduzida a 15% se tivessem a STR.

O art.º 57 da Lei n.º 60-A/2005 de 30 de dezembro que aprovou o OE para 2006 alterou o n.º 5 do art.º 64 da LGT passando a prever na alínea a) que a divulgação de listas

---

<sup>1</sup> Foi com o DL n.º 411/91 de 17 de outubro, que estabelecia o “novo regime jurídico de regularização às dívidas da Segurança Social” que no art.º 13.º se concretizou, pela primeira vez, o conceito de situação contributiva regularizada e, ainda, no art.º 15 se definiu as limitações da sua não regularização.

<sup>2</sup> DL n.º 405/93 de 10 de dezembro.

<sup>3</sup> DL n.º 55/95 de 29 de maio.

<sup>4</sup> Que alterou o art.º 1 do DL n.º 40/93 de 18 de fevereiro.

de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, designadamente listas hierarquizadas em função do montante em dívida, desde que já tenha decorrido qualquer dos prazos legalmente previstos para a prestação de garantia ou tenha sido decidida a sua dispensa, não contende com o dever de confidencialidade<sup>5</sup>. O n.º 6 do mesmo art.º passou a considerar como situação tributária regularizada, para efeitos do disposto na alínea a) do número 5, o pagamento integral de quaisquer tributos, a inexistência de situações de mora ou a sua regularização em conformidade com as disposições e planos previstos no CPPT e demais legislação em vigor<sup>6</sup>. Pela primeira vez, a LGT abriu caminho para uma futura explicitação do conceito de situação tributária não regularizada. A mesma lei veio alterar com o art.º 48 o CIEC<sup>7</sup> que passou a estipular no n.º 6 do art.º 67 que as estampilhas especiais podiam ainda ser vendidas aos sujeitos passivos a que se refere a alínea e) do n.º 2 do art.º 3.º desde que regularizada a situação fiscal<sup>8</sup>.

A Lei n.º 53-A/2006 de 29 de dezembro que aprovou o OE para 2007 no seu art.º 83 aditou o art.º 39.º-B ao EBF<sup>9</sup> o qual previa a redução da taxa prevista no n.º 1 do art.º 80 do CIRC às empresas que exerciam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços nas áreas do interior, adiante designadas «áreas beneficiárias» desde que tivessem a sua STR.

Com o art.º 95 alterou o RGIT<sup>10</sup> designadamente o n.º 3 do art.º 75, estabelecendo que caso o arguido não procedesse, no prazo legal ou no prazo que seja fixado, à regularização da situação tributária, perdia o direito à redução da coima para um valor igual ao mínimo legal cominado para a contraordenação e da redução a metade das custas processuais, e o processo de contraordenação prosseguia para fixação da coima e cobrança da diferença. Bem como a alteração ao n.º 4 do art.º 78, prevendo que se o arguido, até à decisão, não regularizasse a situação tributária, perdia a redução para 75% do montante fixado e o processo prosseguia para cobrança da parte da coima reduzida<sup>11</sup>.

---

<sup>5</sup> Regime que se encontra em vigor até os dias de hoje.

<sup>6</sup> Este n.º encontra-se hoje alterado pela Lei n.º 82-B/2014 de 31 de dezembro o qual considera situação tributária regularizada o disposto no art.º 177-A do CPPT. Pela primeira vez, a LGT abriu caminho para uma futura explicitação do conceito de situação tributária não regularizada.

<sup>7</sup> Aprovado pelo DL n.º 566/ 99, de 22 de dezembro.

<sup>8</sup> Vigorando atualmente com as devidas alterações.

<sup>9</sup> Aprovado pelo DL n.º 215/89, de 1 de julho.

<sup>10</sup> Aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho.

<sup>11</sup> Vigoram atualmente.

O art.º 107 da Lei n.º 64-A/2008 de 31 de dezembro que aprovou o OE para 2009 alterou o art.º63.º-A da LGT passando a prever que as instituições de crédito e sociedades financeiras passam a estar sujeitas a mecanismos de informação automática relativamente à abertura ou manutenção de contas por contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, nos termos dos n.º 5 e 6 do art.º 64<sup>12</sup>.

A Lei n.º 3-B/2010 de 28 de abril que aprovou o OE para 2010 no art.º 43 previu que o Governo ficava autorizado a legislar sobre as transferências de verbas a efetuar pelas autarquias locais destinadas à concessão de benefícios sociais a entidades representativas dos seus trabalhadores e respetivos familiares, Só podiam verificar-se transferências para entidades com a situação tributária e contributiva regularizada.

O art.º 120 da mesma lei aditou ao CPPT o n.º 11 ao art.º 169<sup>13</sup> em que se considerou ter a situação tributária regularizada os contribuintes que obtenham a suspensão do processo de execução fiscal aquando a prestação de garantia, sem prejuízo do disposto quanto à dispensa da mesma.

O art.º 59 da Lei n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro que aprovou o OE para 2012 previu ser aplicável, no que respeita à confirmação da situação tributária e contributiva no âmbito dos pagamentos efetuados pelas autarquias locais, o regime estabelecido no art.º31.º-A do DL n.º 155/92, de 28 de julho<sup>14</sup>. Assim sendo, os serviços integrados e os serviços e fundos autónomos, incluindo designadamente as instituições públicas de ensino superior universitário e politécnico e aquelas cuja gestão financeira e patrimonial se rege pelo regime jurídico das entidades públicas empresariais, antes de efetuarem pagamentos a entidades, devem verificar se a situação tributária e contributiva do beneficiário do pagamento se encontra regularizada quando o pagamento em causa se insira na execução de um procedimento administrativo para cuja instrução ou decisão final seja exigida a apresentação de certidão comprovativa de situação tributária ou contributiva regularizada<sup>15</sup>.

O art.º 149 da mesma lei alterou o art.º 59 da LGT, designadamente a n) do n.º3, estabelecendo-se que a colaboração entre os contribuintes e a administração tributária

---

<sup>12</sup> Até então consagrava uma modesta exposição do conceito.

<sup>13</sup> Consagrando novamente avanços legislativos.

<sup>14</sup> Aditado pelo DL n.º 29-A/2011, de 1 de março.

<sup>15</sup> Quando se verifique que o credor não tem a situação tributária ou contributiva regularizada, as entidades em causa devem reter o montante em dívida, com o limite máximo de retenção de 25% do valor total do pagamento a efetuar, e proceder ao seu depósito à ordem do órgão da execução fiscal.

compreende, designadamente, a interpelação ao contribuinte para proceder à regularização da situação tributária e ao exercício do direito à redução da coima, quando a administração tributária detete a prática de uma infração de natureza não criminal<sup>16</sup>.

Alterou-se, ainda, com o 152.º, os arts.º 190.º e 198.º do CPPT<sup>17</sup>. O n.º 2 do art.º 190 passou a prever que a citação ao contribuinte é sempre acompanhada da nota indicativa do prazo para oposição, ou para dação em pagamento, bem como da indicação de que, a suspensão da execução e a regularização da situação tributária dependem da efetiva existência de garantia idónea, cujo valor deve constar da citação, ou em alternativa da obtenção de autorização da sua dispensa.

Já na alteração ao n.º 3 do art.º 198 veio aclarar que, quando o pagamento em prestações de dívida fiscal seja autorizado, caso pretenda a suspensão da execução e a regularização da sua situação tributária, deve ser constituída ou prestada garantia idónea nos termos do art.º seguinte ou, em alternativa, obter a autorização para a sua dispensa.

O art.º 66-D da Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro que aprovou o OE para 2014 veio estabelecer que podem beneficiar da DLRR os sujeitos passivos de IRC residentes em território português, bem como os sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável neste território, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, desde que tenham a situação fiscal e contributiva regularizada<sup>18</sup>.

No decorrer desta exposição legislativa constatamos que os contribuintes se deparavam com a STNR sem ter prévio esclarecimento legislativo dos seus efeitos e do seu preciso conteúdo. Certo é que se lhe foi fazendo alusão ao longo dos tempos em dispersos diplomas legislativos, tornando-se de imperiosa necessidade a sua sistematização e a compilação dos efeitos da mesma, que só fora consagrado na Lei n.º 82-B/2014 de 31 de dezembro<sup>19</sup> que aprovou o OE para 2015<sup>20</sup>.

---

<sup>16</sup> Preceito que vigora atualmente.

<sup>17</sup> Preceitos que vigoram atualmente no nosso sistema jurídico tributário, com os quais concluímos que o legislador ao longo dos tempos foi abrindo a porta a uma necessária compilação legislativa e esclarecimento do conceito que baseia toda esta dissertação.

<sup>18</sup> Este regime de incentivo fiscal ao investimento em favor de micro, pequenas e médias empresas encontra-se em vigor no CFI como adiante veremos.

<sup>19</sup> Que revogou com o art.º 259 o DL n.º 236/95 de 13 de setembro.

<sup>20</sup> PLMJ,

[https://www.plmj.com/xms/files/v1\\_antigos\\_anteriores\\_a\\_abr2019/newsletters/2015/Janeiro/Situacao\\_Tributaria\\_e\\_Contributiva\\_Regularizada.pdf](https://www.plmj.com/xms/files/v1_antigos_anteriores_a_abr2019/newsletters/2015/Janeiro/Situacao_Tributaria_e_Contributiva_Regularizada.pdf).

O art.º 223 dessa Lei veio aditar ao CPPT os arts.º 177.º-A, 177.º-B e 177.º-C.

Atualmente, em diversos diplomas legislativos prevê-se efeitos desencadeados pela STNR. Vamos proceder à sua compilação no capítulo seguinte.

## **2. EFEITOS DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO REGULARIZADA**

Para além dos efeitos expressamente previstos no CPPT, os efeitos da STNR estão regulados em múltiplos diplomas<sup>21</sup>. Não parece existir uma coerência estrutural dos efeitos legalmente plasmados em termos que permite integrá-los numa só categoria. Em face da análise que efetuamos, identificamos as seguintes categorias: (i) limitação de acesso a um benefício fiscal ou a sua extinção; (ii) limitação de acesso a um regime de pagamento mais favorável; (iii) limitação de acesso a um procedimento mais favorável; (iv) limitação da atividade económica do contribuinte; (v) limitação de acesso a serviços públicos; (vi) limitação de acesso a subsídios; (vii) limitação de acesso a regimes de limitação de coimas; (viii) retenção de pagamentos e (ix) publicação em lista pública de devedores. A natureza jurídica de cada uma das referidas consequências procurou apurar-se tendo em vista um critério tríplex: tributo, garantia da obrigação e sanção.

Perante os efeitos referidos, importa questionar se é possível identificar um perfil funcional (fim) que permita agrupá-los. Neste sentido, há que dissociar os efeitos do ato tributário em sentido estrito (i.e., ato de liquidação) dos efeitos que a lei associa à modificação por si produzida na ordem jurídica. Do nosso ponto de vista, o problema que aqui se trata não é tanto o de saber se a situação tributária pode, no plano jurídico, ser considerada não regularizada (resposta a que, conforme demonstraremos, atenta a natureza do ato tributário, respondemos afirmativamente) mas se estamos ainda perante efeitos que visam a *garantia* da obrigação tributária ou se, pelo contrário, o fim visado é um fim sancionatório.

### **2.1. O ATO TRIBUTÁRIO COMO ATO ADMINISTRATIVO UNILATERAL SUSCETÍVEL DE MODIFICAR UNILATERALMENTE A ESFERA JURÍDICA DO SEU DESTINATÁRIO**

Após um enquadramento dos efeitos da STNR, cumpre debruçar-nos sobre o ato de liquidação enquanto ato tributário em sentido estrito, i.e., enquanto ato administrativo especial que fixa o *quantum* de tributo devido. De facto, se se considera que o contribuinte tem a sua situação tributária não regularizada, tal implica aceitar que, no plano jurídico, a emissão do ato tributário, modifica unilateralmente a esfera jurídica do destinatário,

---

<sup>21</sup> Vd. Anexo.

gerando a obrigação de pagamento do crédito (independentemente de contestação administrativa ou judicial de tal ato).

Não deixa de ser verdade que o nosso estudo não se cinge à teoria do Ato Tributário, pelo que analisaremos sucintamente a sua natureza e eficácia para uma compreensão da dinâmica da obrigação de imposto e dos seus limites, para o que aqui nos interessa.

A obrigação do imposto nasce com a realização do facto descrito na previsão legal: o facto tributário. No entanto, nos casos em que a lei determina a necessária intervenção da atividade fiscal no sentido de aplicação da lei ao caso concreto, os poderes e deveres que constituem a relação jurídica tributária só adquirem plena operância com a prática ato de aplicação do direito.<sup>22</sup>

Só partindo da teoria do ato de liquidação como *título jurídico da obrigação de imposto* é possível compreender a função coerente e unitária do ato na dinâmica da obrigação do imposto.<sup>23</sup>

Um título jurídico é o ato ou documento necessário e suficiente para invocar uma dada situação jurídica e, por isso, só a partir da prática do referido ato é que a situação jurídica por ele criada se torna plenamente operante.<sup>24</sup> Esta qualificação não é suficiente, pois o direito dos impostos também se pauta pelo fenómeno da abstração da obrigação de imposto, visto que para a generalidade dos efeitos, a situação jurídica vinculante é a declarada no título, ainda que a relação subjacente não exista ou exista em termos diversos.<sup>25</sup>

Daqui resulta a necessidade de distinguir a relação jurídica subjacente criada por lei com a verificação do facto tributável, da relação jurídica abstrata que tem a sua fonte no ato tributável.<sup>26</sup>

Apesar de serem situações jurídicas inegavelmente autónomas, quer por terem fonte diversa, quer por a autonomia ser intrínseca ao fenómeno da abstração, não deixam de ser complementares<sup>27</sup>. A relação jurídica abstrata tem a origem num ato declarativo da

---

<sup>22</sup> XAVIER, Alberto – *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, Coimbra, 1972, p. 533.

<sup>23</sup> XAVIER, op. cit., p. 535.

<sup>24</sup> XAVIER, op. cit., p. 536.

<sup>25</sup> XAVIER, op. cit., p. 537.

<sup>26</sup> XAVIER, op. cit., p. 538.

<sup>27</sup> XAVIER, op. cit., p. 539.

situação jurídica subjacente, à qual em princípio, se deve conformar, pelo que reagem uma sobre a outra num sistema de *regras plásticas*.

Nas palavras de Alberto Xavier, "O ato tributário, do ponto de vista do seu conteúdo, é um ato vinculado de aplicação do direito; do ponto de vista funcional, um título jurídico abstrato da obrigação do imposto, que opera quanto a esta, uma eficácia preclusiva."<sup>28</sup>

O fundamento da abstração e do efeito preclusivo do ato de liquidação é a incerteza objetiva quanto ao conteúdo e existência da obrigação de imposto.<sup>29</sup> Uma situação de incerteza objetiva revelar-se-ia um obstáculo crucial à realização dos interesses subjacentes à relação jurídica do imposto, essencialmente ao seu cumprimento voluntário e coercivo imprescindível aos interesses do credor público.<sup>30</sup> Assim sendo, o ato tributário foi concebido pela lei com o objetivo de remover a incerteza objetiva que impedia sobre a obrigação de imposto, eliminada então, através da abstração e do efeito preclusivo: "desvinculando a situação declarada pelo ato tributário da situação subjacente de forma a produzir os seus efeitos independentemente da sua conformidade com a causa, criando uma certeza objetiva com base na qual se realizam os interesses das partes."<sup>31</sup>

Os efeitos do Ato Tributário surgem num todo coerente em que assenta (ou deveria assentar) o ordenamento jurídico tributário comungado pelos princípios da segurança jurídica e de verdade material.<sup>32</sup>

Princípios com especial relevância no domínio do direito dos impostos que se explanam quer na criação normativa dos impostos, quer na aplicação do direito e consequente realização na construção do ato de liquidação, traduzindo-se nos limites imprescindíveis à função criadora de um instrumento de certeza objetiva.<sup>33</sup>

Se o princípio da segurança jurídica se encontra na base da situação tributável abstrata desprezando a causa que lhe deu origem, o princípio da verdade material procura prevalecer a situação tributária subjacente, destruindo a abstração.<sup>34</sup>

---

<sup>28</sup> XAVIER, op. cit., p. 542.

<sup>29</sup> XAVIER, op. cit., p. 544.

<sup>30</sup> XAVIER, op. cit., p. 544.

<sup>31</sup> XAVIER, op. cit., p. 545.

<sup>32</sup> XAVIER, op. cit., p. 545.

<sup>33</sup> XAVIER, op. cit., p. 545.

<sup>34</sup> XAVIER, op. cit., p. 546.

É esta "tensão latente de princípios" que explica o "exato alcance e os precisos limites" da abstração e da eficácia preclusiva do Ato Tributário no nosso direito positivo.<sup>35</sup>

Numa explicação global do fenómeno, é sabido que o facto tributário, uma vez realizado, dá imediatamente origem à obrigação do imposto.<sup>36</sup> E o exercício dos poderes e deveres inerentes a tal obrigação só poderem ser invocados pelas partes por via de um título jurídico formal nos seus exatos termos para os aludidos fins.<sup>37</sup>

O ato tributário, como título abstrato da obrigação de imposto é, em sentido técnico, sua "condição de atendibilidade", visto que sem título executivo nem o credor pode reclamar a prestação, nem o devedor a poderá cumprir. As partes ficam, então, vinculadas a exigir e prestar em harmonia com o teor literal do título. Título de cobrança que reproduz o conteúdo do Ato Tributário.

Neste contexto, a posição jurídica do Fisco afasta-se dos demais credores particulares diante um processo executivo que reside no "privilégio de execução unilateral do título executivo"<sup>38</sup>, visto que a administração fiscal exerce por si esta atividade declarativa prévia, não carecendo de qualquer sentença dos tribunais que declare os seus direitos.<sup>39</sup>

## **2.2. INSTAURAÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL COM FUNDAMENTO NO ATO DE LIQUIDAÇÃO EMITIDO**

Liquidada a dívida do imposto através do ato tributário, em regra, o contribuinte terá 30 dias para a saldar, após a notificação para pagamento efetuada pelos serviços competentes (art.º 85/2 do CPPT). Findo este prazo, permanecendo a dívida tributária, será extraída pelos serviços competentes (atualmente por via eletrónica e automática) certidão de dívida com base nos elementos ao seu dispor (art.º 88 do CPPT). A certidão de dívida serve de base à instauração do processo de execução fiscal (art.º 88/5 do CPPT).<sup>40</sup>

---

<sup>35</sup> XAVIER, op. cit., p. 546.

<sup>36</sup> XAVIER, op. cit., pp. 547 e 548.

<sup>37</sup> XAVIER, op. cit., p. 557.

<sup>38</sup> XAVIER, op. cit., p. 568.

<sup>39</sup> XAVIER, op. cit., pp. 568 e 569.

<sup>40</sup> MORAIS, Rui Duarte - *A execução Fiscal*, 2ª edição, Almedina, 2006, p. 35 e 36.

Deve esta conter todos os elementos referidos no n.º 2 do art.º 88 do CPPT, sendo certo que para valer como título executivo, revelam-se imprescindíveis os requisitos elencados no art.º 163 do CPPT que, na sua falta, conduzirá à nulidade do processo de execução fiscal, nulidade que poderá ser suprida por prova documental (art.º 165/1/b).<sup>41</sup>

Extrai-se título executivo sem recorrer a qualquer ação judicial declarativa como já referido, atendendo ao tradicional privilégio de execução prévia que é reconhecido à Administração, entendido neste âmbito na dimensão de lhe caber executar coercivamente os seus próprios atos administrativos (neste caso, o ato tributário) dispondo de autotutela executiva.<sup>42</sup>

O título executivo é condição necessária e suficiente da execução, definindo o fim e limite da mesma, pois que por ele se determinará, desde logo, o quantum da prestação a ser coercivamente cobrada.<sup>43</sup>

Recebido título executivo, este será autuado pelo órgão de execução fiscal, nos termos do art.º 188 do CPPT, considerando-se instaurado o processo de execução fiscal.<sup>44</sup> Um processo de execução especial<sup>45</sup> para pagamento de quantia certa com vista a obter a realização da prestação devida ("uma execução por equivalente, portanto")<sup>46</sup>, sempre e quando não se verifique o pagamento voluntário destas.

### **2.3. CONCLUSÃO INTERMÉDIA**

Resulta, pois, claro que o ato tributário em sentido estrito modifica unilateralmente a esfera jurídica do seu destinatário que se encontra, assim, num estado de sujeição face ao exercício do poder jurídico-público da Administração fiscal. Neste sentido, no plano jurídico, o crédito de imposto gera-se, pelo que, parece ser admissível que, independentemente da impugnação administrativa ou judicial, se considere que o devedor não tem a sua situação tributária regularizada (pois, repisa-se, é de facto assim no plano do direito).

---

<sup>41</sup> MORAIS, op. cit., pp. 36 e 37.

<sup>42</sup> MORAIS, op. cit., p. 39.

<sup>43</sup> MORAIS, op. cit., p. 36.

<sup>44</sup> Hoje eletronicamente (art.º 188/3); MORAIS, op. cit., p. 38.

<sup>45</sup> O fito primordial deste processo é indubitavelmente a cobrança dos créditos tributários, sendo que atenta à sua natureza, justificam a existência de um processo especial de forma a permitir uma marcha processual mais simples e célere.

<sup>46</sup> MORAIS, op. cit., p. 38.

Daqui resulta uma característica fundamental do nosso sistema de contencioso tributário assente num princípio de *reserva relativa de jurisdição*.<sup>47</sup> De facto, a administração tem o poder de definir unilateralmente a situação jurídica do particular, sem intervenção de um tribunal, independentemente da contestação judicial do destinatário do ato. Contrariamente ao que ocorre na aplicação de sanções contraordenacionais ou criminais.<sup>48</sup>

Quer-se com isto acentuar que os efeitos jurídicos unilaterais decorrentes da emissão do ato tributário no plano da obrigação de imposto estão funcionalizados ao seu fim reditício. Quando o fim é distinto, mormente, sancionatório, os quadros valorativos aplicáveis impõem efeitos jurídicos distintos. Em particular, o sistema reprime o efeito constitutivo imediato, mesmo a título precário, da emissão do ato sancionatório no caso das contra-ordenações, como à frente se explicará.

---

<sup>47</sup> RANGEL, Paulo Castro - *Reserva de jurisdição sentido dogmático e sentido jurisprudencial*, Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1997, pp. 14-36

<sup>48</sup> CANOTILHO, J.J. Gomes – *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª edição, Almedina, pp. 667-676

### **3. STNR: ENTRE A GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E UMA SANÇÃO PELA FALTA DE PAGAMENTO TEMPESTIVO**

Assente a possibilidade de constituição do direito de crédito por ato unilateral da administração fiscal, resolvida fica a questão da suscetibilidade de, uma vez decorrido o prazo de pagamento voluntário, se poder considerar que o contribuinte não tem a situação contributiva regularizada. A questão que se suscita é a de saber que qualificação dar a todos os outros efeitos resultantes da verificação de STNR e que não correspondem à fixação de um *quantum* de tributo devido.

Numa primeira e superficial análise, poder-se-ia admitir que os efeitos jurídicos associados à STNR têm em vista impelir a satisfação do crédito tributário. E, neste sentido, são ainda garantias do crédito tributário. Contudo, esta perspetiva implica compreender bem os limites imanentes às garantias das obrigações, procurando extrair-lhe um determinado perfil estrutural.

Por outro lado, há que analisar os contornos estruturais das medidas sancionatórias, de modo a poder afirmar que alguns efeitos jurídicos resultantes da STNR apresentam relevantes semelhanças estruturais. O perfil estrutural das medidas sancionatórias pode extrair-se do sistema sancionatório fixado no RGIT.

#### **3.1. AS GARANTIAS DAS OBRIGAÇÕES**

##### **3.1.1. O PATRIMÓNIO DO DEVEDOR COMO GARANTIA GERAL DAS OBRIGAÇÕES**

O conjunto de bens penhoráveis que compõem o património do devedor constitui o que se denomina por garantia geral das obrigações (art.º 601 do CC)<sup>49</sup>. Tal significa que, em caso de incumprimento, o credor poderá recorrer a esse património para satisfação do seu crédito (art.º 817 do CC).<sup>50</sup> Como qualquer credor, também o Estado ou outro credor tributário tem no património do devedor a garantia geral<sup>51</sup> do seu crédito (art.º 50 da LGT, 601º e 817º do CC).<sup>52</sup> Neste contexto, o art.º 80 do CPPT prevê que em qualquer execução

---

<sup>49</sup> Capítulo V do Livro II do CC.

<sup>50</sup> VASCONCELOS, L. Miguel Pestana de - *Direito Das Garantias*, 2ª Edição, Almedina, 2013, p. 46.

<sup>51</sup> “Para além desta, no Código Civil e nas leis tributárias encontramos garantias específicas destinadas a acautelar de forma especial e precisa o crédito tributário”. – CATARINO, João Ricardo e Vasco Branco Guimarães (coord.) - *Lições de Fiscalidade*, 5ª Edição, Almedina, 2017, p. 201.

<sup>52</sup> NABAIS, José Casalta - *Direito Fiscal*, 10ª Edição, Almedina, 2017, p. 281.

comum o juiz tem o dever de citar a administração tributária para esta reclamar os créditos da Fazenda Pública.<sup>53</sup>

Face ao património do devedor, todos os seus credores, em princípio, se encontram em posição de igualdade (art.º 604 do CC), independentemente da data da constituição do direito, do seu montante ou da sua fonte.<sup>54</sup>

Neste contexto, quando os efeitos da STNR se traduzam numa forma de garantia dos créditos do Estado, em nada nos parece desfasado do sistema de auto-tutela executiva gizado para a sua cobrança.

### **3.1.2. GARANTIAS ESPECIAIS DAS OBRIGAÇÕES**

Por vezes o património do devedor pode não ser suficiente para satisfazer a generalidade das suas obrigações. O credor que pretender obter uma proteção reforçada para o seu crédito sem ter de se sujeitar à dissipação do património do devedor e ao número de credores, tem a possibilidade de recorrer a uma garantia especial das obrigações<sup>55</sup>. Estas constituem um reforço ou uma via de privilégio que é conferido a um crédito relativamente aos restantes do mesmo devedor (que se terão de contentar com os bens penhoráveis que num determinado momento - o da execução - integram o seu património).<sup>56</sup>

As garantias especiais das obrigações consistem na afetação voluntária, legal ou judicial de outros patrimónios (para além do do devedor) à satisfação de um crédito, ou à afetação de certos bens determinados à satisfação prioritária de certo crédito, atribuindo ao seu titular uma posição de supremacia face aos demais credores.<sup>57</sup>

Um crédito que beneficie de garantias especiais vê a sua "consistência económica"<sup>58</sup> consideravelmente reforçada e a expectativa na satisfação do crédito em caso de incumprimento é imediatamente ampliada.<sup>59</sup>

---

<sup>53</sup> NABAIS, op. cit., p. 282.

<sup>54</sup> VASCONCELOS, op. cit., p. 46.

<sup>55</sup> Capítulo VI do Livro II do Código Civil; VASCONCELOS, op. cit., p. 47.

<sup>56</sup> VASCONCELOS, op. cit., p. 47.

<sup>57</sup> VASCONCELOS, op. cit., p. 200; MARQUES, Paulo - *Res Fiscalis, Os Direitos Reais na Actividade Tributária*, Volume II, Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009, p. 13 e José Alberto Vieira, p. 324.

<sup>58</sup> VARELA, J. Antunes - *Das Obrigações em Geral*, vol. II, p. 420.

<sup>59</sup> VASCONCELOS, op. cit., p. 47.

É verdade que o processo executivo tem uma relação estreita com as garantias reais. Necessariamente por três razões. Desde logo, porque algumas delas têm no processo a sua sede, como é o caso da penhora. Em segundo lugar, sempre que a garantia for executada terá de se ter em conta as regras da ação executiva, podendo estas levar a que o crédito garantido não seja satisfeito ou que não seja na sua totalidade, ou, ainda a sua extinção. E, como os bens onerados integram o património do devedor, eles podem ser penhorados numa ação executiva proposta por um terceiro credor do mesmo devedor.<sup>60</sup>

O caminho e o fim a percorrer na ação executiva dependerá do regime de cada garantia, sendo que esta pode ser alterada pelas regras daquela.

A insolvência do devedor é o teste decisivo de qualquer garantia que confira ao credor um "reforço qualitativo" sobre os bens do devedor.<sup>61</sup>

A doutrina tradicional e hoje vigente separa as "garantias em duas grandes modalidades: aquelas que assentam no reforço quantitativo e as que têm por base um reforço qualitativo do crédito".<sup>62</sup> Dentro das primeiras é exemplo a responsabilidade subsidiária (e dentro desta, o instituto da reversão em execução fiscal prevista nos arts.º 23º e 24º da LGT), já das segundas é exemplo a hipoteca legal.<sup>63</sup>

No contexto das garantias especiais que tutelam determinados credores, o Estado encontra-se numa posição debilitada face aos restantes, isto porque, como é sabido, os chamados credores fortes no momento de o devedor contrair a dívida<sup>64</sup> constituem garantia especial para tutelar o seu crédito. Isto não acontece com o Estado, a constituição do imposto ocorre no momento da ocorrência do facto tributário e o pagamento do mesmo ocorre noutra altura, a maioria das vezes distanciado.<sup>65</sup>

É certo que nada impede o Estado de constituir garantias especiais quando a dívida tributária seja liquidada, se torne certa e exigível e se mostre necessário para a sua cobrança ou quando o imposto incida sobre a propriedade dos bens (art.º 50/2/b da LGT).

---

<sup>60</sup> VASCONCELOS, op. cit., p. 27.

<sup>61</sup> VASCONCELOS, op. cit., p. 29.

<sup>62</sup> VASCONCELOS, op. cit., p. 49.

<sup>63</sup> VASCONCELOS, op. cit., pp. 62-68.

<sup>64</sup> Sabemos, a título de exemplo, que nos casos em que se recorra a empréstimo bancário com a finalidade de comprar um armazém, é feita hipoteca sobre o mesmo.

<sup>65</sup> VASCONCELOS, op. cit., pp. 53-56.

O que normalmente acontece é que os bens do devedor já se encontram onerados por garantias que tutelam créditos de outros devedores.

A lei fiscal procura contornar esta vulnerabilidade, através do reforço qualitativo da garantia, fixando, em especial, mecanismos de responsabilidade subsidiária, que se operacionalizam com o instituto da reversão da execução fiscal.

### 3.1.3. HIPOTECA LEGAL

A hipoteca constitui um direito real (e especial) de garantia que recai sobre um imóvel (ou a ele equiparado) que apesar de não ser entregue ao credor, assegura preferentemente o cumprimento da obrigação subjacente face aos restantes credores estranhos à relação obrigacional garantida (caso não sejam detentores de privilégio imobiliário especial ou prioridade de registo) como consta do art.º 686 do CC.<sup>66</sup>

A hipoteca pode ser legal<sup>67</sup>, judicial ou voluntária.

A alínea b) do n.º 2 do art.º 50 da LGT dispõe: "Para garantia dos créditos tributários, a administração tributária dispõe ainda: do direito de constituição, nos termos da lei, de penhor ou hipoteca legal, quando essas garantias se revelem necessárias à cobrança efetiva da dívida ou quando o imposto incida sobre a propriedade dos bens".

O n.º 1 do art.º 195 do CPPT prevê, neste âmbito, que quando o interesse da eficácia da cobrança o torne *recomendável*, o órgão de execução fiscal pode constituir hipoteca legal com vista a garantir o pagamento da dívida exequenda de qualquer natureza e respetivos acréscimos legais.<sup>68</sup> A lei preceitua que a hipoteca legal é constituída com o pedido de registo à conservatória competente que será efetuado por via eletrónica quando possível (art.º 195/2 do CPPT).<sup>69</sup>

Integram o elenco dos credores que têm hipoteca legal o Estado e as Autarquias Locais sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos à contribuição predial (leia-se,

---

<sup>66</sup> MARQUES, op. cit., p. 57.

<sup>67</sup> As hipotecas legais resultam diretamente da lei, sem valorar a vontade das partes, bastando que exista obrigação a que servem de garantia (art.º 704 CC) e não existe sem registo (art.º 687 CC, art.º 2/1/b e 4/2 do CRP e 50/2/b e 3 da LGT); MARQUES, op. cit., p. 71.

<sup>68</sup> MARQUES, op. cit., p. 71.

<sup>69</sup> MARQUES, op. cit., p. 71.

atualmente, Imposto Municipal sobre Imóveis - IMI), para garantia do pagamento desta contribuição (art.º 705/a CC).<sup>70</sup>

Esta possibilidade de constituir hipoteca revela "pouco interesse prático, já que, em relação aos créditos por contribuição predial inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora<sup>71</sup> ou ato equivalente, e nos dois últimos anteriores, o Estado e as autarquias locais gozam de privilégio imobiliário especial (art.º 744/1/c e 751 do CC). O interesse no registo da penhora limita-se, pois, aos créditos anteriores aos indicados", ou seja, a partir dos 3 anos anteriores.<sup>72</sup>

O privilégio crédito imobiliário especial previsto no art.º 744/1/c CC que incide sobre a contribuição predial, é garantia mais forte que a hipoteca legal prevista no art.º 751 CC, pelo que concordamos com o autor citado relativamente à inutilidade prática, em regra, de tal hipoteca legal (art.º 705/a CC). Poderá ser uma solução possível sobretudo em relação aos créditos fiscais anteriores que já não beneficiam dos privilégios creditórios (art.º 744 CC).<sup>73</sup>

#### **3.1.4. PRIVILÉGIOS CREDITÓRIOS**

Privilégio creditório traduz-se na faculdade exclusiva da lei, em atenção à causa do crédito, que concede a determinados credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros (art.º 733 CC). Esta garantia é atribuída, na ótica do legislador, a créditos dignos de proteção, pela sua natureza e pelas particularidades/qualidades do credor.<sup>74</sup>

---

<sup>70</sup> MARQUES, op. cit., p. 73.

<sup>71</sup> Segundo Rui Morais "Haverá que se observar o seguinte: o imposto inscrito para cobrança em cada ano não é, necessariamente, o relativo à anuidade devida por aquele que for titular do prédio no ano anterior (ou seja, pode mudar de proprietário), uma vez que existem casos em que, num determinado ano, se cobra imposto relativo a períodos anteriores ou, até, posteriores. Ou seja, o que revela para a abrangência temporal do privilégio não é o momento em que ocorre o facto gerador (melhor, uma vez que se trata de um imposto periódico, o momento em que a lei o considera verificado) mas o ano em que o imposto deve ser cobrado; relembrar que, para garantia dos créditos não abrangidos pelo privilégio, existe a possibilidade de constituição de hipoteca legal, cuja eficácia depende do respetivo registo, como sabido." (*A Execução fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, pp. 166-167) - MARQUES, op. cit., p. 74.

<sup>72</sup> MARTINS, Carvalho - *Reclamação, Verificação e Graduação de Créditos*, Coimbra Editora, 1996, p. 116; - MARQUES, op. cit., p. 74.

<sup>73</sup> MARQUES, op. cit., p. 76.

<sup>74</sup> MARQUES, op. cit., pp. 89 e 90.

O Estado e as Autarquias Locais têm privilégio mobiliário geral para garantia dos créditos<sup>75</sup> por impostos indiretos e pelos impostos diretos<sup>76</sup> inscritos para cobrança<sup>77</sup> no ano corrente na data da penhora, ou ato equivalente e nos dois anos anteriores (art.º 736/1 do CC). Deste modo, a lei civil limitou temporalmente o privilégio mobiliário geral relativamente aos impostos diretos "a fim de evitar proporções extraordinárias e grandemente lesivas para outros credores tanto mais que o Estado tem o dever de cobrar rapidamente os impostos em cada ano."<sup>78</sup> Por outro lado, aos impostos indiretos<sup>79</sup> não fez qualquer limitação no tempo, visto que, em preceito, não se verifica a sua renovação.<sup>80</sup>

Para garantia dos créditos tributários, a administração tributária dispõe dos privilégios creditórios previstos no CC e nas leis tributárias (art.º 50/2/a da LGT) que, em face do princípio da indisponibilidade do tributo, não pode existir renúncia por parte da Administração Tributária aos privilégios contraditórios preceituados na lei (art.º 30/2 da LGT).<sup>81</sup>

Nos termos do art.º 111.º do CIRS "Para pagamento do IRS relativos aos três últimos anos a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário<sup>82</sup> sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro ato equivalente." No mesmo contexto, "para pagamento do IRC relativo aos três últimos anos, a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro ato equivalente<sup>83</sup>." (art.º 116 CIRC). A redação destes preceitos legais não se revela novidade, uma vez que obedece aos princípios enunciados no art.º 736 do CC.<sup>84</sup>

Também os créditos do Estado relativos a Imposto de Selo (IS) incidente sobre a transmissão gratuita de bens tem privilégio mobiliário e imobiliário especial sobre os bens

---

<sup>75</sup> A lei obriga à citação das entidades referidas nas leis fiscais por meios eletrónicos a fim da Fazenda Pública exercer os seus direitos na execução comum - MARQUES, op. cit., p. 98.

<sup>76</sup> De forma muito sucinta, os impostos indiretos são geralmente impostos de prestação única enquanto os diretos são impostos periódicos - MARQUES, op. cit., p. 99.

<sup>77</sup> É a fase da vida do imposto mediante o qual se pode efetuar o pagamento, ou seja, o imposto se ache vencido à data da penhora, nas palavras de António Sousa Franco - MARQUES, op. cit., p. 99.

<sup>78</sup> MARQUES, op. cit., p. 99.

<sup>79</sup> Como é exemplo o IVA, - art.º 736/1, 1 parte do CC.

<sup>80</sup> Beneficia do privilégio até à sua prescrição – PARDAL, Francisco Rodrigues - *Os privilégios creditórios fiscais segundo o novo código Civil*, ciência e técnica fiscal, número 102, Ministério das Finanças, DGCI, Lisboa, Junho de 1967, p.11 - MARQUES, op. cit., p. 99.

<sup>81</sup> MARQUES, op. cit., p. 100.

<sup>82</sup> Os privilégios creditórios imobiliários previstos em lei diferente do CC são qualificados como gerais e não especiais.

<sup>83</sup> Arresto convertido em penhora ou declaração de insolvência.

<sup>84</sup> MARQUES, op. cit., p. 100.

transmitidos conforme a natureza dos bens (art.º 738/2 do CC, 744/2 do CC, 47/1 e 2 CIS).<sup>85</sup>

O Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) goza do privilégio imobiliário especial previsto no art.º 744/2 do CC para a *Sisa* (art.º 39 CIMT).<sup>86</sup>

O Imposto Municipal de Imóveis (IMI) goza das garantias especiais previstas no Código Civil para a *Contribuição Predial* (art.º 122/1 do CIMI). Pois bem, goza de privilégio imobiliário especial sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição inscritos para cobrança no ano corrente da data da penhora ou ato equivalente e, nos dois anos anteriores (art.º 744/1 CC); o Estado e as Autarquias Locais são, neste âmbito, credores com hipoteca legal sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos a contribuição predial, para garantia do pagamento da mesma (art.º 705/a CC).<sup>87</sup> Ambas as garantias reais incidem sobre o mesmo imposto com a nuance da distinção do limite temporal do privilégio imobiliário especial. É sabido que os privilégios imobiliários especiais prevalecem sobre as hipotecas mesmo que anteriormente constituídas (art.º 751 do CC).

Além do direito de preferência, os privilégios fiscais conferem ao Estado-credor um direito particular, que é o de agir executivamente sobre os bens onerados diretamente pelo privilégio, ainda que não encontrem na posse do devedor do imposto (art.º 219/2 e 157 do CPPT). Estipula o n.º 1 do art.º 157 do CPPT que "Na falta ou insuficiência de bens do originário devedor ou dos seus sucessores e se se tratar de dívida com direito de sequela<sup>88</sup> sobre os bens que se tenham transmitido por venda a terceiros, contra eles reverterá a execução, salvo se a transmissão se tiver realizado por venda em processo a que a Fazenda Pública devesse ser chamada a reduzir os seus direitos"<sup>89</sup>. Justificamos este regime com a proteção de terceiro adquirente de bens, não sendo crucial sujeitar os seus bens à penhora quando o originário devedor possua outros suficientes para satisfazer a dívida exequenda bem como no benefício destituído de fundamento plausível resultante da possibilidade do fisco não ter feito valer os seus direitos no processo onde ocorreu a venda, defraudando a confiança do adquirente bem como protegê-lo, por desconhecer,

---

<sup>85</sup> MARQUES, op. cit., p. 100.

<sup>86</sup> MARQUES, op. cit., p. 101.

<sup>87</sup> MARQUES, op. cit., p. 101.

<sup>88</sup> Na definição de Menezes Cordeiro: "Por sequela designa-se a particularidade própria dos direitos reais nos termos da qual o seu titular pode acompanhar a coisa, independentemente de quaisquer vicissitudes, onde quer que ela se encontre - *Direitos Reais*, Lex, Lisboa, 1993, p. 317 - MARQUES, op. cit., p. 101.

<sup>89</sup> MARQUES, op. cit., p. 101.

por mais diligente que fosse, da existência da garantia dos privilégios, uma vez que são isentos de registo.<sup>90</sup>

Assim, o terceiro só responde pelo imposto relativo ao bem transmitido e apenas estes podem ser objeto de penhora na execução, a não ser que o terceiro nomeie outros bens em sua substituição e o órgão de execução fiscal considere não haver prejuízo (art.º 157/2 do CPPT). Encontra-se, desta forma, restringida a possibilidade de reversão contra terceiros.<sup>91</sup>

Na verdade, o fundamento da reversão em causa encontra-se no direito de sequela, na relação inerente entre os bens transmitidos e a cobrança de um imposto. Esta só existirá relativamente aos privilégios imobiliários e imobiliários especiais (por só estes serem verdadeiramente direitos reais) e no caso de hipoteca constituída legalmente ou penhor legal nos termos do art.º 50/2/b da LGT e 195 do CPPT.<sup>92</sup>

### **3.1.5. CONCURSO DE CREDORES**

A lei estabelece a ordem pela qual são pagos os créditos privilegiados em caso de concurso de credores.<sup>93</sup>

Relativamente aos créditos que beneficiam de *privilégios mobiliários*, em primeiro lugar são graduados os créditos relativos a despesas da justiça (art.º 746 do CC); em segundo lugar os credores do devedor que no decurso do processo especial de revitalização lhe tenham disponibilizado capital para a sua revitalização (art.º 17-H do CIRE); em terceiro lugar, os créditos dos trabalhadores resultantes de contrato de trabalho, da sua violação ou cessação (art.º 333/2/a) do CT); em quarto lugar estão os créditos por impostos e da segurança social por contribuições, quotizações e respetivos juros de mora (art.º 204/1 do Código Contributivo). Dentro destes primeiro paga-se ao Estado e Segurança Social e só depois às Autarquias Locais (art.º 747/1/a do CC).<sup>94</sup>

A graduação dos restantes credores não se revela necessária.<sup>95</sup>

---

<sup>90</sup> MARQUES, op. cit., pp. 101 e 102.

<sup>91</sup> MARQUES, op. cit., p. 102.

<sup>92</sup> MARQUES, op. cit., pp. 102 e 103.

<sup>93</sup> VASCONCELOS, op. cit., p. 395.

<sup>94</sup> VASCONCELOS, op. cit., p. 896.

<sup>95</sup> VASCONCELOS, op. cit., pp. 395 e 396.

Quanto aos *privilégios imobiliários*, em primeiro lugar graduam-se os créditos relativos a despesas da justiça (art.º 743 e 746 do CC); em segundo lugar os créditos dos trabalhadores que beneficiem de privilégio imobiliário especial sobre o bem imóvel onde o empregador presta a sua atividade (art.º 333/2/b) do CT); em terceiro lugar, são graduados os créditos do Estado (art.º 748/1/a) do CC); em quarto lugar os créditos das autarquias locais pelo IMI e IMT (art.º 748/1/b); em quinto lugar os créditos da Segurança Social (art.º 205 do Código Contributivo); por fim, os créditos fiscais com privilégio imobiliário geral (art.º 111 do CIRS e art.º 116 do CIRC).<sup>96</sup>

Os *privilégios gerais* não valem contra terceiros, se eles forem titulares de direitos que "recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio sejam oponíveis ao exequente" (art.º 749/1 do CC).<sup>97</sup>

Os *privilégios mobiliários especiais* salvo disposição em contrário, prevalecem sobre as garantias reais que sejam posteriormente constituídas (art.º 750 do CC).<sup>98</sup>

Os *privilégios imobiliários especiais* são oponíveis a terceiros que adquiram a propriedade do imóvel ou outro direito real de garantia sobre ele após a sua constituição e, preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores (art.º 751 do CC).<sup>99</sup>

A reforma da ação executiva introduziu modificações relevantes ao nível do exercício dos direitos do credor que beneficie de privilégio creditório geral, mobiliário ou imobiliário (como é exemplo do Estado, por exemplo, como credor de IVA), uma vez que não poderá reclamar o seu crédito em certos casos ou se o puder fazer, reservar-se-á uma parte do produto da venda para o credor exequente. Sublinhe-se que se trata somente de uma restrição à reclamação, visto se for o titular do crédito que beneficie de privilégio creditório geral o exequente, não se verifica tal restrição.<sup>100</sup>

---

<sup>96</sup> VASCONCELOS, op. cit., p. 397.

<sup>97</sup> VASCONCELOS, op. cit., p. 398.

<sup>98</sup> VASCONCELOS, op. cit., pp. 398 e 399.

<sup>99</sup> VASCONCELOS, op. cit., p. 399.

<sup>100</sup> Esta alteração foi provocada pelo prejuízo que a reclamação de créditos por entes públicos provocava ao credor exequente, arriscando-se a pouco ou nada receber – VASCONCELOS, op. cit., pp. 402 e 403.

### 3.1.6. REVERSÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Para além das garantias reais que analisamos, os credores tributários dispõem de outras, de natureza pessoal, que são concretizadas no instituto da responsabilidade tributária ou da fiança voluntária.

Como já foi dito, o processo de execução fiscal é o meio processual adequado para proceder à cobrança coerciva das dívidas ao Estado com a finalidade intrínseca de realizar um determinado direito de crédito. É uma verdadeira ação<sup>101</sup> que é instaurada com base num título formal, dotado de coatividade e definitividade que declara de forma fundamentada o valor e a existência da dívida, tendo esta que se encontrar certa, líquida e exigível.<sup>102</sup>

Têm, então, legitimidade para intervir como exequente promovendo a ação o órgão de execução fiscal, tratando-se de uma legitimidade por inerência que apenas sofre um desvio, compreensível, quando a ação corre nos tribunais comuns, em que a legitimidade é, nos termos da lei, do Ministério Público (art.º 152 do CPPT).<sup>103</sup>

Como refere Joaquim Freitas de Rocha, "quanto à legitimidade para intervir na relação processual como executado, normalmente, o próprio sujeito passivo originário de imposto"<sup>104</sup>, aquela pessoa que o legislador presume a capacidade contributiva.<sup>105</sup> No entanto, podem ser chamados à execução os responsáveis subsidiários com a finalidade de reforçar quantitativamente o património que irá responder pela dívida tributária na eventualidade de se verificarem preenchidos os pressupostos estabelecidos na lei (art.º 23/2 da LGT e 148/2 do CPPT).

A responsabilidade tributária<sup>106</sup> configura-se uma garantia pessoal sob a forma de fiança legal", na medida em que acrescenta ao património (insuficiente) do sujeito passivo originário o património de um terceiro, que irá responder pelas dívidas de outrem e, somente, quando a lei o disser.<sup>107</sup> Estipula o n.º 3 do art.º 22 da LGT que a

---

<sup>101</sup> Embora com uma forte componente não jurisdicional visto que muitos atos são praticados pelos órgãos administrativos.

<sup>102</sup> ROCHA, Joaquim Freitas de - *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2008, pp. 259 e 260.

<sup>103</sup> ROCHA, op. cit., p. 268.

<sup>104</sup> O que resulta da própria teoria geral dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária. ROCHA, op. cit., p. 268.

<sup>105</sup> ROCHA, op. cit., p. 269.

<sup>106</sup> Instituto de direito substantivo.

<sup>107</sup> E nunca por vontade das partes. ROCHA, op. cit., pp. 269 e 270.

responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, salvo determinação em contrário, subsidiária. Esta que se efetiva por reversão<sup>108</sup> (instituto de direito adjetivo) do processo de execução fiscal instaurado contra o original devedor (art.º 23/1 da LGT).<sup>109</sup>

A reversão é, então, um mecanismo que permite a alteração subjetiva da instância<sup>110</sup> com a finalidade de realizar e tutelar o interesse público na percepção de impostos e assegurar a entrada do valor dessa dívida nos cofres da Fazenda Pública.

Este mecanismo revela-se as garantias mais fortes subjacentes aos créditos de imposto.

### 3.1.7. CONCLUSÃO

Chegados aqui e, após a análise das garantias que consideramos relevantes para o nosso estudo, concluímos que o Estado se revelaria um credor vulnerável comparativamente com os demais credores titulares de garantias especiais. O sistema de garantias que acabamos de referir (designadamente a hipoteca legal) traduz-se numa tutela eficaz para os credores com poder negocial que lhe permita impor a sua constituição<sup>111</sup> e prejudica os credores não detentores de tal poder, como é exemplo o Estado<sup>112</sup>.

Para colmatar esta fragilidade o legislador fiscal criou mecanismos próprios de reforço qualitativo da garantia do crédito tributário<sup>113</sup>. O instituto da reversão é o caso paradigmático. Desencadeia vantagens não despreciandas em termos de eficácia que se tal mecanismo não existisse não se arrecadaria volumes consideráveis de receita por falta de capacidade monetária dos originários devedores. A par deste, o processo executivo de

---

<sup>108</sup> “Trata-se, antes de mais, de um instituto fundado no princípio da economia processual, na medida em que evita a instauração de um novo processo executivo contra o responsável subsidiário.” – MATOS, Pedro Vidal, “A Reversão do Processo de Execução Fiscal”, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 68, VOL II-III, p. 963.

<sup>109</sup> ROCHA, op. cit., p. 270.

<sup>110</sup> “Mais do que isso, é uma verdadeira ampliação da mesma, visto que o responsável originário em momento algum deixa de manter a sua qualidade de executado no processo de execução. O revertido goza do benefício de execução prévia, para além de que se apurar a existência, em momento superveniente à reversão, de património do devedor originário passível de execução, esta não deixará de ocorrer relativamente ao mesmo.” – MATOS, op. cit., p. 963, nota 5: ROCHA, op. cit., p. 273.

<sup>111</sup> Para a concessão de crédito pelas instituições bancárias sabemos que geralmente é acompanhada pela constituição de garantia como instrumento de tutela do mesmo. VASCONCELOS, op. cit., p. 53.

<sup>112</sup> VASCONCELOS, op. cit., p. 56.

<sup>113</sup> Alicerçados nas finalidades intrínsecas ao imposto que foram já referidas nesta dissertação.

que a administração é possuidora é outro mecanismo que protege os créditos do Estado com vista ao seu ressarcimento.

A partir daqui, parece ser possível identificar o perfil estrutural das garantias das obrigações em sentido próprio. Estarão em causa situações de reforço quantitativo ou qualitativo das garantias, sempre no sentido de preservar ou privilegiar um dado património para satisfação prioritária do crédito ou alargar o património que responde perante a dívida. Fora deste binómio privilégio-alargamento do património, já não se poderá considerar estarmos perante uma garantia da obrigação em sentido próprio.

Se os efeitos da STNR surgirem de forma a garantir o crédito tributário, com os contornos referidos, então o legislador apenas tem em vista o reforço da garantia dos créditos tributários.

Com o perfil estrutural que traçamos, por exemplo, a proibição de distribuição de lucros de exercício ou de adiantamentos sobre lucros no decurso do exercício, decorrente da STNR (art.º 177.º-B, alínea f) do CPPT), parece corresponder a uma medida de preservação do património do credor, qualificável como garantia do crédito tributário.

## **3.2. PERFIL ESTRUTURAL DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (EM PARTICULAR, PREVISTAS NO RGIT)**

### **3.2.1. BREVE DESCRIÇÃO DO REGIME JURÍDICO ESTABELECIDO NO RGIT**

O imposto é hoje a principal fonte de financiamento do Estado (art.º 103 da CRP). Esta função do imposto acentuou-se sobretudo na primeira década do séc. XX quando o Estado Social chama a si a prossecução de novas tarefas<sup>114</sup> e, conseqüentemente, originou o aumento da carga fiscal, o que desencadeou um conjunto de comportamentos do contribuinte no sentido de minimizar os custos de tributação.<sup>115</sup> No conjunto destas escolhas é possível distinguir condutas perfeitamente lícitas (planeamento fiscal lícito nos termos da lei) e outras que violam a lei fiscal. É neste contexto que surge a infração fiscal.<sup>116</sup>

---

<sup>114</sup> A produção de bens públicos, a estilização económica, a redistribuição de riqueza e mais tarde a proteção ambiental. - SOUSA, Susana Aires de - *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2006, p. 42.

<sup>115</sup> SOUSA, op. cit., p. 42.

<sup>116</sup> SOUSA, op. cit., pp. 48ss.

A fonte da legitimação do Sistema Fiscal é a Constituição e, também é dela "que decorre o dever fundamental de cumprir os deveres tributários, nomeadamente o dever fundamental de pagar impostos".<sup>117</sup> Os Impostos são o preço que se paga por pertencer a uma comunidade, em viver num Estado de Direito Democrático.<sup>118</sup> É este o fundamento da consagração legal do sistema de infrações tributárias, proteger as funções do imposto através de um regime sancionatório, na medida em que estamos perante um bem jurídico coletivo "eminentemente social", própria de um Estado Social.<sup>119</sup>

Nos termos do art.º 2 número 1 do RGIT constitui infração tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior.<sup>120</sup> Convém que analisemos pausadamente estes conceitos, pois o primeiro elemento da noção formal de infração é de que corresponde a uma ação relevante e dominável pela vontade. Deve ser típica, ou seja, uma conduta proibida prevista numa norma jurídica. Ilícita, na medida em que deve ser contrária ao direito e culposa, consistindo num juízo de censura pelo agente ter agido como agiu; a culpa abrange os elementos subjetivos da infração, dirigida ao agente por ter agido com conhecimento de que o facto era típico e ilícito e, ainda assim, ter querido os seus efeitos (dolo) ou não ter agido o cuidado devido (negligência). Por fim, punível, pois à conduta do agente deve corresponder uma sanção.<sup>121</sup>

As infrações tributárias dividem-se em crimes e em contraordenações (art.º 2/2 do RGIT).

Para compreensão do nosso estudo vamos cingir-nos às contraordenações tributárias. Não nos vamos debruçar no Direito Penal Tributário, sendo este um direito de última ratio no sentido de que só deve intervir para a tutela de bens jurídicos quando para a sua proteção não sejam suficientes o Direito de Mera Ordenação Social.

O Direito Contraordenacional não se confunde com o Direito Penal. A principal sanção do primeiro é de natureza pecuniária, utilizando o legislador o termo "coima" para o distinguir da "multa" ou da "pena de prisão", exclusivas do Direito Penal. A coima é construída como uma advertência dirigida ao cidadão pelo não cumprimento do dever de

---

<sup>117</sup> SILVA, Germano Marques da - *Direito Penal Tributário*, 2ª ed. rev. e ampliada, Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, 2018, p. 33.

<sup>118</sup> SILVA, op. cit., p. 33.

<sup>119</sup> SILVA, op. cit., p. 32.

<sup>120</sup> Porém, como veremos, não basta a mera constatação de um determinado comportamento que preencha a descrição de uma norma sancionatória, é necessário que verifiquem alguns pressupostos cumulativos para que possamos considerar estar na presença de uma infração tributária. - CATARINO, op. cit., p. 585.

<sup>121</sup> CATARINO, op. cit., pp. 585 e 586.

colaborar com a administração na realização das suas tarefas, traduzindo-se numa censura puramente social<sup>122</sup>. Não se apresenta como um juízo de reprovação, uma ressonância ética<sup>123</sup> com desvalor moral, cultural e social já antes de praticado o facto ilícito, como no Direito Penal.

O Direito Penal assenta numa reserva judicial absoluta de jurisdição, diferentemente do Direito de Mera Ordenação Social que tem como consequência imediata a atribuição de poderes de investigação e decisão, num primeiro plano, às autoridades administrativas<sup>124</sup>.

O ilícito contraordenacional também não se confunde com o Direito Tributário, o imposto não se traduz num juízo censurável pela administração face a um comportamento lesivo de um bem jurídico protegido na comunidade com finalidade preventiva, é antes uma prestação pecuniária, unilateral e coativa vocacionados à satisfação de necessidades coletivas.<sup>125</sup>

Também não podemos deixar de referir que o princípio da reserva relativa de lei do regime geral das contraordenações (art.º 165/1/d da CRP) constitui uma vertente formal do princípio da legalidade (art.º 29/1 da CRP) que sustenta o Direito Contraordenacional, distinguindo-se da reserva absoluta da Assembleia da República em que assenta quer o Direito Penal (art.º 165/1/c da CRP), quer o Direito Fiscal (art.º 165/1/i da CRP).

Neste contexto, é assegurado ao arguido no processo de contraordenação o direito de audiência e defesa<sup>126</sup> nos termos do art.º 32/8 CRP, bem como uma presunção de inocência (art.º 32/2 CRP) até prova como praticou uma infração. Princípios estruturantes que se diferenciam do Procedimento Tributário na determinação do Imposto, em que regra geral o contribuinte só apresenta a sua defesa se o Ato Tributário for objeto de impugnação judicial ou reclamação graciosa.

---

<sup>122</sup> CORREIA, Eduardo - *Direito Penal e direito de mera ordenação social*. Boletim da Faculdade de Direito, Vol. XLIX, Coimbra, 1973, p. 273.

<sup>123</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo - *Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário*. Direito e Justiça, 1990, Vol. IV, p. 26.

<sup>124</sup> BRANDÃO, Nuno - *Crimes e Contra-Ordenações: da Cisão à Convergência Material*, 1ª ed. Coimbra Editora, 2016, p. 21.

<sup>125</sup> NABAIS, op. cit., p. 34.

<sup>126</sup> Art.º 71 do RGIT.

Pois bem, tendo em conta o art.º 51 do RGIT ficam sujeitas ao processo de contraordenação tributário as infrações tributárias *sem natureza criminal*, por ficarem reservadas para a qualificação de crime as infrações mais graves.<sup>127</sup>

Nos termos do art.º 8 do RGCO<sup>128</sup>, só é punível o facto praticado com dolo, ou nos casos especialmente previstos na lei, com negligência. O art.º 24 do RGIT inovou este regime, é que salvo disposição expressa da lei em contrário, as contraordenações tributárias são sempre puníveis a título de negligência, sem que seja necessário o tipo legal o prever.<sup>129</sup>

Dentro do leque das contraordenações fiscais está inserida a falta de entrega da prestação tributária, a não entrega, total ou parcial, pelo período até 90 dias<sup>130</sup>, ou por período superior, desde que os factos não constituam crime, ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei é punível com coima variável entre o valor da prestação em falta e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstratamente estabelecido, prevê o art.º 114/1 do RGIT. As coimas previstas no art.º em análise são sempre aplicáveis em qualquer caso de não entrega, a título doloso ou negligente, da prestação tributária devida nos termos da lei.<sup>131</sup>

Havendo suspeita da prática de uma infração tributária de natureza contraordenacional, o agente público procede à tomada de nota<sup>132</sup> sobre a notícia da infração com vista à instauração do processo para o qual sejam competentes as autoridades tributárias (art.º 54 do RGIT).<sup>133</sup> A autoridade ou agente de autoridade que verificar pessoalmente os factos constitutivos da contraordenação tributária levantará auto de notícia se para isso for competente<sup>134</sup> e enviá-lo-á imediatamente à entidade que deve instruir o processo (art.º 57/1 do RGIT).<sup>135</sup>

---

<sup>127</sup> CATARINO, op. cit., 595.

<sup>128</sup> Aplicável subsidiariamente ao procedimento contraordenação tributário por força do art.º 3 do RGIT.

<sup>129</sup> CATARINO, op. cit., pp. 595 e 596.

<sup>130</sup> Sendo que o prazo para pagamento voluntário da prestação tributária normalmente é de 30 dias – art.º 85/2 do CPPT.

<sup>131</sup> O art.º estabelece as situações puníveis como contraordenação por falta de entrega da prestação devida bem como as medidas da coima aplicável, sendo que esta varia atendendo à culpa do agente, pois se for punido a título de negligência a coima será consequentemente menor (art.º 114/1 e 2 do RGIT).

<sup>132</sup> Esta pode assumir a forma de auto de notícia, participação, denúncia ou autodenúncia.

<sup>133</sup> CATARINO, op. cit., p. 608.

<sup>134</sup> O levantamento de auto por funcionário que não conste do catálogo previsto no art.º 59 do RGIT, constitui nulidade insuprível do processo (até 63/1/a do RGIT).

<sup>135</sup> CATARINO, op. cit., pp. 608-611.

Estando em aberto a apreciação do *quantum* da matéria coletável, da legalidade do ato de liquidação (montante e conteúdo), ou qualquer dos fundamentos de oposição à execução que hajam sido invocados, o processo contraordenacional suspende-se (art.º 55 do RGIT).<sup>136</sup> "Não faz sentido sancionar uma conduta cujos contornos estão ainda a ser discutidos noutra sede."<sup>137</sup> Nem "o infrator poderia ser intimidado à produção da sua defesa sem a determinação do exato montante do imposto, nem a Administração Tributária poderia efetivar um apurado juízo de valor nessas circunstâncias quando, como é sabido, a determinação da medida da coima exige o conhecimento definitivo desse agregado prévio."<sup>138</sup>

Dar-se-á, então, prioridade ao processo de impugnação sempre que dele dependa o andamento do de contraordenação.<sup>139</sup> Aquando findo o primeiro, será apensado ao segundo. É assim atendendo à estrutura fundamental do processo contraordenacional que não goza de qualquer autotutela executiva ao invés da administração. Sendo contestada a dívida subjacente, suspende-se o processo contraordenacional, visto que até prova em contrário, o arguido se presume inocente (art.º 32/2 da CRP). Neste sentido os efeitos produzidos pelo ato tributário não se estendem à definição da situação jurídica do seu destinatário no plano constitucional.

A instrução compreende um conjunto de procedimentos e diligências com vista ao apuramento da verdade material e ao mérito da decisão final. Neste domínio, assumem particular importância os meios de prova<sup>140</sup> através dos quais o julgador poderá formar a sua convicção acerca de um facto.<sup>141</sup><sup>142</sup>

A decisão obedece, materialmente, aos requisitos dos arts.º 24 a 28 do RGIT e, formalmente, aos do art.º 79 do RGIT. Se, efetivamente, a decisão consubstanciar a aplicação da coima, para a graduação do seu montante concreto o RGIT estabelece que se deve atender à gravidade do facto, à culpa do agente<sup>143</sup>, à sua situação económica e,

---

<sup>136</sup> CATARINO, op. cit., pp. 611-613.

<sup>137</sup> CATARINO, op. cit., p. 613.

<sup>138</sup> CATARINO, op. cit., p. 613.

<sup>139</sup> CATARINO, op. cit., p. 612.

<sup>140</sup> A obtenção de prova desenvolve-se através de uma atividade que tem por finalidade a recolha da prova, a sua pesquisa, conservação, registo é na interpretação dos indícios e vestígios resultantes da mesma, que obedecendo à legalidade, consiste em exames, revistas, buscas, apreensões e escutas telefónicas. – CATARINO, op. cit., p. 614.

<sup>141</sup> CATARINO, op. cit., p. 614.

<sup>142</sup> CATARINO, op. cit., p. 614.

<sup>143</sup> O princípio constitucional penal da culpa (art.º 1 e art.º 25/1 da CRP) veda a aplicação de penas fixas (Acs. n.º 70/2002, 22/2003, 124/2004, 80/2012 do TC). O direito penal é incompatível com penas fixas,

sempre que possível, ao benefício económico que o agente retirou da prática da contraordenação. Caso a contraordenação consista na omissão da prática de um ato devido, a coima deverá ser graduada em função do tempo decorrido desde a data em que o facto devia ter sido praticado.<sup>144</sup>

Nas palavras do TCAS "No entendimento da jurisprudência, não basta a fixação concreta da coima, sendo necessário que se possa aferir qual o percurso cognitivo utilizado pelo seu autor para chegar até à decisão final".<sup>145</sup> O decisor terá que explicar fundamentadamente o seu raciocínio para aplicar concretamente aquela coima e não outra. A fundamentação das decisões da AT, no entendimento firme da jurisprudência, é não só um dever da Administração, como um direito dos contribuintes (art.º 77 da LGT e 268/3 da CRP).<sup>146</sup>

Podem, ainda, ser aplicadas aos agentes das contraordenações tributárias graves<sup>147</sup> sanções acessórias<sup>148</sup>, entre as *quais a privação do direito a receber subsídios ou subvenções concedidos por entidades ou serviços públicos como a perda de benefícios fiscais concedidos, ainda que de forma automática, franquias aduaneiras e benefícios concedidos pela administração da segurança social ou inibição de os obter*<sup>149</sup> previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do art.º 28 do RGIT. Revela-se de extrema importância para a compreensão da nossa tese. A estrutura das sanções acessórias consagradas no RGIT é muito semelhante aos efeitos da situação tributária não regularizada, nomeadamente aos

---

sendo a culpa fundamento e limite da sanção, e em cada caso haverá de se encontrar a medida concreta da pena, situada entre o mínimo e o máximo previsto na lei para aquele tipo de comportamento. ANTUNES, Maria João – *O Direito Penal, Direito Processual Penal e Direito da Execução das Sanções Privativas da Liberdade e Jurisprudência Constitucional* – in Revista Julgar, n.º 31, Coimbra Editora, 2013, pp. 96-97.

<sup>144</sup> CATARINO, op. cit., pp. 615 e 616.

<sup>145</sup> Cf. Ac. do TCAS, de [17/10/2013](#), proferido no processo número 06925/13 que vem reafirmar a doutrina do Ac. do STJ de 16/04/95, vem dizer que, (...) 5. A exigência de fundamentação da decisão, com indicação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima, impõe à autoridade administrativa maior ponderação, Índia na necessidade racionalização do processo lógico e valorativo que conduziu a essa fixação, e assegura a transparência da atuação administrativa, para além de facilitar o controlo judicial, se a decisão for impugnada. Porém, é a necessidade de conhecimento daqueles elementos para a defesa do arguido e o caráter de direito fundamental que o direito à defesa assume (art.º 32/10 da CRP) que justifiquem que se faça derivar da sua falta uma nulidade insuprível, nos termos do art.º 63/1/d do RGIT. - CATARINO, op. cit., p. 616.

<sup>146</sup> CATARINO, op. cit., p. 616.

<sup>147</sup> O RGIT qualifica as contraordenações em dois tipos, as simples e as graves, adotando como critério distintivo o limite máximo da coima abstratamente aplicável à infração, pelo que são contraordenações simples as puníveis com coima cujo limite máximo não exceda os 15.000€ e graves as puníveis com coima cujo limite máximo seja superior a 15000€ e aquelas que, independentemente da coima aplicável a lei expressamente qualifique como tais (art.º 23 do RGIT).

<sup>148</sup> Os pressupostos da aplicação de sanções acessórias são os estabelecidos no RGCO (art.º 28/3 do RGIT).

<sup>149</sup> Esta sanção acessória tem a duração máxima de dois anos e pode recair sobre quaisquer benefícios ou incentivos ligados aos impostos sobre o rendimento, a despesa ou o património e às prestações tributárias a favor da Segurança Social (art.º 28/4).

art.º 13 e 14 do EBF como da alínea e) do art.º 177-B do CPPT.<sup>150</sup>, ou seja, algumas sanções acessórias previstas para a aplicação de contraordenações são as desencadeadas pela STNR, contribuindo para a defesa da nossa perspetiva.

### **3.2.2. PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS ESTRUTURAIS DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS**

Em face do regime jurídico sumariamente descrito, verifica-se que o perfil estrutural das medidas contraordenacionais, enquanto medidas sancionatórias, observam as seguintes características. Em primeiro lugar, caso o destinatário das medidas sancionatórias conteste a sua aplicação administrativa, o processo contraordenacional suspende-se, sendo preservado o *status quo ante*, por regra, até decisão judicial transitada em julgado. É, ainda, a presunção de inocência do arguido e um processo contraordenacional de estrutura acusatória que aqui serve o referencial axiológico do procedimento. Em segundo lugar, a *medida* da sanção, implica a ponderação em concreto da culpabilidade do agente, dentro de uma moldura legalmente estabelecida, não se permitindo sanções principais ou acessórias com carácter automático. Em terceiro lugar, a contraordenação ou sanções acessórias têm um fim sancionatório e de prevenção geral e especial.

Após uma breve análise do processo contraordenacional, fica claro que a AT não pode aplicar estas sanções ainda que derivadas da falta de entrega da obrigação tributária, de forma automática. A aplicação de sanções depende de um regime rígido que obedece a estritos princípios de legalidade previstos e consagrados na lei, inclusive na Constituição da República Portuguesa.

### **3.3. EFEITOS DA STNR E EXISTÊNCIA DE SANÇÕES AUTOMÁTICAS**

Tivemos já oportunidade de propor uma classificação dos efeitos da STNR segundo os seus fins, identificando as seguintes categorias: (i) limitação de acesso a um benefício fiscal ou a sua extinção; (ii) limitação de acesso a um regime de pagamento mais favorável; (iii) limitação de acesso a um procedimento mais favorável; (iv) limitação da atividade económica do contribuinte; (v) limitação de acesso a serviços públicos;

---

<sup>150</sup> CATARINO, op. cit., p. 597.

(vi) limitação de acesso a subsídios; (vii) limitação de acesso a regimes de limitação de coimas; (viii) retenção de pagamentos e (ix) publicação em lista pública de devedores.

No que há retenção de pagamentos diz respeito, bem como, medidas que podem limitar a atividade do destinatário, nomeadamente, impondo restrições à distribuição de dividendos, parece-nos que se tratam ainda de medidas que visam preservar diretamente o património do devedor e, neste sentido, constituem ainda um mecanismo de reforço da garantia do crédito tributário.

Já quanto às restantes figuras identificadas, parece-nos manifestamente desajustado considerar-se estar em causa mecanismos de garantia do crédito tributário. De facto, ou bem que seguia uma linha argumentativa de que qualquer mecanismo que vise impelir o cumprimento é uma garantia do crédito, o que se rejeita. Ou, se a garantia do crédito sempre implica um qualquer mecanismo de reforço quantitativo ou qualitativo do património que responde pela dívida, aqui não cabem as situações de limitação de acesso a um benefício fiscal ou a sua extinção, limitação de acesso a um regime de pagamento mais favorável, limitação de acesso a um procedimento mais favorável, limitação de acesso a serviços públicos, limitação de acesso a subsídios, limitação de acesso a regimes de limitação de coimas; a exposição em lista pública de devedores. De facto, nestas situações, não se reforça a garantia do credor por virtude de reforço do património que responde pela dívida ou dos privilégios creditórios a favor do Estado. Pelo contrário, o carácter draconiano de alguns dos efeitos da STNR tem precisamente o efeito oposto. Se o agente deixa, por exemplo, de poder contratar com o Estado, a sua atividade sofrerá, com conseqüente impossibilidade de captação de receita que satisfaça o crédito.

Impressiva é, neste ponto, a similitude estrutural achada entre as sanções acessórias estabelecidas no art.º 28.º do RGIT e os efeitos da situação tributária não regularizada, nomeadamente aos art.º 13 e 14 do EBF como da alínea e) do art.º 177-B do CPPT.<sup>151</sup>, ou seja, algumas sanções acessórias previstas para a aplicação de contraordenações são as desencadeadas pela STNR, contribuindo para a defesa da nossa perspetiva.

Por exemplo, a alínea b) do número 1 do art.º 55 do CCP estabelece que não podem ser candidatos, concorrentes ou integrar qualquer agrupamento as entidades que não tenham a sua situação tributária regularizada. Um contribuinte que tenha uma dívida

---

<sup>151</sup> CATARINO, op. cit., p. 597.

tributária e cuja legalidade e/ou fundamentos da execução estejam a ser discutidos<sup>152</sup>, sem que seja prestada garantia ou autorizada a sua dispensa, vê-se impossibilitado de concorrer a concursos públicos.<sup>153</sup>

Ou seja, se a dívida tributária estiver a ser examinada em sede própria o contribuinte não terá de ser excluído do procedimento por a decisão não ter transitado em julgado<sup>154</sup>, pelo que o art.º 55 do CCP é mais restrito do que a Diretiva.

É vedado aos contribuintes que não tenham a STR lançar ofertas públicas de venda do seu capital ou alienar em subscrição pública títulos de participação, obrigações ou ações. Ou seja, um sujeito passivo deixa de poder dispor do seu património por aparentemente ter dívidas ao fisco.

Também art.º 13/1/a do EBF prevê que os benefícios fiscais que dependam de reconhecimento não podem ser concedidos quando o sujeito passivo tenha deixado de pagar impostos. Tal situação só é impeditiva quando não tenha sido prestada garantia idónea nos termos da lei caso a dívida esteja a ser discutida (art.º 13/2 EBF). Ou seja, se

---

<sup>152</sup> A dívida tributária pode nem existir, ou exista noutros termos.

<sup>153</sup> Esta solução legal parece encontrar-se desajustada com o previsto no n.º 2 do art.º 57 da Diretiva 2014/24/UE do Parlamento e do Conselho relativa aos contratos públicos no qual o legislador adotou um critério diferenciado: (1) nos casos em que o operador económico não cumpriu as suas obrigações em matéria de pagamento de impostos ou contribuições para a segurança social e se tiver sido determinado por decisão judicial ou administrativa transitada em julgado e com efeito vinculativo, a exclusão é obrigatória; (2) fora estes casos, os Estados-Membros podem permitir ou impor o afastamento quando as autoridades adjudicantes, através de “meios adequados” consigam demonstrar o incumprimento das referidas obrigações (exclusão facultativa).

O legislador português na transposição da Diretiva optou pelo segundo critério sem ter em consideração:

- (a) que a exclusão prevista na Diretiva pressupõe apenas dívidas atuais e não dívidas passadas, impedindo a contratação quando exista qualquer irregularidade da situação tributária ou contributiva;
- (b) o considerando n.º 101 da Diretiva que determina ao direito interno prestar especial atenção ao princípio da proporcionalidade ao aplicar motivos facultativos de exclusão. Só em circunstâncias excecionais poderão os pequenos incumprimentos tributários ou contributivos conduzir à exclusão de um operador económico, no entanto, a reincidência em pequenos incumprimentos poderá justificar a sua exclusão. No OJ tributário, qualquer *quantum* da dívida desencadeará a STNR e necessariamente a exclusão em concursos públicos.
- (c) o n.º 3 do art.º 57 da Diretiva, pois não optou pela faculdade (não sendo obrigatório) de prever uma derrogação à exclusão obrigatória, caso a exclusão se afigure manifestamente desproporcionada, nomeadamente: (1) quando se trata apenas de pequenos montantes de impostos ou contribuições para a segurança social que não foram pagos; (2) ou quando o operador económico foi informado do montante exato da sua dívida num momento em que não lhe era permitido pagar a dívida tributária em prestações (e, conseqüentemente tinha a sua STR se prestasse garantia ou lhe fosse autorizada a sua dispensa sem ser excluído) antes de expirado o prazo de apresentação do pedido de participação ou, nos concursos públicos, o prazo de apresentação da proposta.

MOREIRA, José Azevedo, Os “Motivos de Exclusão” na Directiva 2014/24/EU, in Revista de Contratos Públicos n.º 13, Reforma Europeia da Contratação Pública, Cedipre, Julho 2016, pp. 43ss.

<sup>154</sup> Não existir decisão final sobre a existência e montante da dívida ou esta já ter caducado ou prescrito.

um contribuinte não tem património para prestar garantia e a AT não lhe autorize a sua dispensa nos termos da lei, deixa de poder usufruir de benefícios fiscais, o que se traduz numa sanção automática com uma estrutura particularmente idêntica às sanções acessórias de coimas em processo contraordenacional como já referimos. Em sentido amplo, os benefícios fiscais são “medidas de caráter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem” com o objetivo de prosseguir uma política extrafiscal pautada por objetivos económicos e sociais<sup>155</sup>. Em sentido estrito os benefícios fiscais enquadram-se na noção de desagravamentos fiscais, ou seja, exclusões tributárias e respetivas não sujeições de tributos que os contribuintes auferem com o intuito de fazer jus à sua situação económica e, não estar sujeito ao volume de impostos que estarão outros cidadãos com melhor qualidade de vida. Se automaticamente tais benefícios se extinguirem com a STNR, colocamos toda a dinâmica em que assenta o Sistema Fiscal Português e cai um dos princípios basilares do sistema tributário, o princípio da capacidade contributiva (art.º 104/2 CRP) corolário do princípio da igualdade.

É importante notar que todo e qualquer benefício fiscal<sup>156</sup> será extinto se o sujeito passivo tenha deixado de efetuar o pagamento de qualquer imposto (art.º 13 e 14 do EBF).

Acresce que, sem prejuízo da necessária análise individual dos efeitos produzidos no caso concreto, não deixará de ser relevante apelar para a necessidade da ponderação global dos efeitos da STNR. As projeções múltiplas, sem que obedeçam sequer a um critério sistemático ou funcional coerente adensam as apreensões quanto à conformidade de tais efeitos face à CRP. Para lá da proibição de sanções automáticas ou da necessidade de respeito pelo princípio da capacidade contributiva, há ainda que notar que os efeitos em causa contendem, as mais das vezes, com direitos, liberdades e garantias do contribuinte, cuja compressão deverá obedecer a um rigoroso escrutínio global, à luz do princípio da proporcionalidade.

---

<sup>155</sup> NABAIS, op. cit., pp. 401 e 402.

<sup>156</sup> Seja temporário, permanente, automático ou careça de reconhecimento.

### 3.4. CONSEQUÊNCIAS JURÍDICO-CONSTITUCIONAIS DA QUALIFICAÇÃO DE EFEITOS DA STNR COMO SANÇÕES AUTOMÁTICAS

Quando dos efeitos da STNR decorram sanções automáticas, estas desafiam os princípios constitucionais que incidam sobre matéria penal e contraordenacional na aplicação de sanções, especificamente: o princípio da culpa, da proporcionalidade e da presunção de inocência.

O princípio constitucional da culpa (art.º 25/1 da CRP) impede a existência de normas que prevejam penas fixas (Acs. n.º 70/2002, 22/2003, 124/2004, 80/2012 do TC). Um direito penal de culpa não é compatível com a existência de penas fixas, sendo a culpa o fundamento da sua medida e o seu limite. Sempre que dos efeitos da STNR sucedam sanções, não existe qualquer medida da sanção pressuposta na culpa, antes são aplicadas de forma fixa e automática.<sup>157</sup>

O princípio constitucional da proporcionalidade das sanções penais reitera que as sanções não devem ser manifestamente excessivas. Assim sendo, a lei que prevê uma pena fixa pode conduzir a que o juiz se veja forçado a aplicar uma pena excessiva para a gravidade da infração, deixando de observar o princípio da proporcionalidade que exige que a gravidade das sanções seja proporcional à gravidade do facto. (Acs. n.º 70/2002, 22/2003, 124/2004, 80/2012 do TC).<sup>158</sup>

Na aplicação automática de sanções como resultado de efeitos da STNR, também se restringe DLG dos contribuintes como o direito à presunção de inocência (art.º 32/2 da CRP) que não lhes é garantido e possui incidência no processo contraordenacional como fora referido. Esta restrição não se revela necessária, adequada nem proporcional (art.º 18/2) e por isso apresenta-se desconforme com a CRP<sup>159</sup>.

As normas legais que estabelecem sanções automáticas, decorrentes da SNTR, são, pois, em nosso entender, inconstitucionais. Pelo que, conseqüentemente, deverão

---

<sup>157</sup> ANTUNES, Maria João – *O Direito Penal, Direito Processual Penal e Direito da Execução das Sanções Privativas da Liberdade e Jurisprudência Constitucional* – in Revista Julgar, n.º 31, Coimbra Editora, 2013, pp. 96-97.

<sup>158</sup> ANTUNES, Maria João – *O Direito Penal, Direito Processual Penal e Direito da Execução das Sanções Privativas da Liberdade e Jurisprudência Constitucional* – in Revista Julgar, n.º 31, Coimbra Editora, 2013, pp. 97-98.

<sup>159</sup> CANOTILHO, op. cit., pp. 1297-1300

considerar-se inválidos os atos administrativos praticados ao abrigo de tais normas (art.º 3.º, n.º 3 da CRP).

## CONCLUSÃO

- I. O sistema de liquidação e cobrança de tributos está assente num paradigma de reserva relativa de jurisdição e autotutela executiva. É estruturado em função do seu fim reditício e assim sendo, onde cessa esse fim, deverá cessar a razão de ser da sua aplicação.
- II. Da análise efetuada, é possível agrupar os efeitos da STNR, nos seguintes termos: (i) limitação de acesso a um benefício fiscal ou a sua extinção; (ii) limitação de acesso a um regime de pagamento mais favorável; (iii) limitação de acesso a um procedimento mais favorável; (iv) limitação da atividade económica do contribuinte; (v) limitação de acesso a serviços públicos; (vi) limitação de acesso a subsídios; (vii) limitação de acesso a regimes de limitação de coimas; (viii) retenção de pagamentos e (ix) publicação em lista pública de devedores.
- III. Os efeitos jurídicos da STNR poderão corresponder a mecanismos de garantia do crédito tributário, através do reforço quantitativo ou qualitativo do património que responde pelo crédito em harmonia com a estrutura e as finalidades do sistema tributário.
- IV. Quando não está em causa a cobrança do *quantum* de tributo liquidado nem a garantia do crédito no sentido do reforço quantitativo ou qualitativo do património pelo qual a dívida responde, os efeitos decorrentes da STNR assemelham-se a sanções automáticas.
- V. No nosso ordenamento jurídico-constitucional, o processo contraordenacional tem de respeitar as garantias fundamentais dos arguidos, nomeadamente, o princípio da presunção da inocência e da proibição de sanções automáticas.
- VI. Quando os efeitos da STNR se traduzem em sanções fixas e automáticas revelam-se inconstitucionais.

## ANEXOS

Diploma	Norma	Efeito
<p><b>Código Fiscal de Investimento</b></p>	<p><b>Art.º 3.º</b></p> <p><b>Condições subjetivas</b></p> <p>1 – Os projetos de investimento são elegíveis quando: [...]</p> <p>g) os promotores apresentem a situação fiscal e contributiva regularizada;</p>	<p>Limitação de acesso a um Benefício Fiscal</p>
<p><b>Código Fiscal de Investimento</b></p>	<p><b>Art.º 28.º</b></p> <p><b>Âmbito de aplicação subjetivo</b></p> <p>Podem beneficiar da DLRR os sujeitos passivos de IRC residentes em território português, bem como os sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável neste território, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, que preencham, cumulativamente, as seguintes condições: [...]</p> <p><i>d) tenham a situação fiscal e contributiva regularizada.</i></p>	<p>Limitação de acesso a um Benefício Fiscal</p>
<p><b>Código de IVA</b></p>	<p><b>Art.º 27.º</b></p> <p><b>Pagamento do imposto apurado pelo sujeito passivo</b></p> <p>[...]</p> <p>8 – Os sujeitos passivos podem optar pelo pagamento do imposto devido pelas</p>	<p>Limitação de acesso a regime de pagamento</p>

Diploma	Norma	Efeito
	<p>importações de bens nos termos do n.º 1, desde que:</p> <p>(Aditado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro. Com entrada em vigor a 1 de março de 2018, sendo aplicável a partir do dia 1 de setembro de 2017 às importações de bens constantes do anexo C do Código do IVA, com exceção dos óleos minerais.)</p> <p>[...]</p> <p>b) <i>tenham a situação fiscal regularizada;</i></p> <p>[...]</p>	<p>mais favorável do imposto</p>
<p><b>Código dos Impostos Especiais de Consumo</b></p>	<p><b>Art.º 86.º</b></p> <p><b>Sistema de selagem</b></p> <p>[...]</p> <p>4 – As estampilhas especiais podem ainda ser vendidas ao responsável pelo pagamento da dívida aduaneira na importação, ao detentor, no caso de detenção para fins comerciais, ao arrematante, no caso de venda judicial ou em processo administrativo, e aos sujeitos passivos a que se referem as alíneas d) a h) do n.º 2 do art.º 4.º, <i>desde que regularizada a situação fiscal.</i></p> <p>[...]</p>	<p>Limitação de acesso a um procedimento mais favorável</p>
<p><b>Estatuto dos Benefícios Fiscais</b></p>	<p><b>Art.º 43.º-A</b></p> <p><b>Programa Semente</b></p> <p>(Aditado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro)</p>	<p>Limitação de acesso a um Benefício Fiscal</p>

Diploma	Norma	Efeito
	<p>[...]</p> <p>5 – São elegíveis, para efeitos do benefício fiscal previsto neste artigo, os investimentos realizados em empresas que cumulativamente reúnam os seguintes requisitos:</p> <p>[...]</p> <p>d) <i>tenham a sua situação fiscal e contributiva regularizada;</i></p> <p>[...]</p>	
<p><b>Código de Procedimento e Processo Tributário</b></p>	<p><b>Art.º 177.º-B</b></p> <p><b>Efeitos de não regularização da situação tributária</b></p> <p>(Aditado pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro)</p> <p>Sem prejuízo do disposto noutras disposições legais, aos contribuintes que não tenham a sua situação tributária regularizada é vedado:</p> <p>a) celebrar contratos de fornecimentos, empreitadas de obras públicas ou aquisição de serviços e bens com o Estado, regiões autónomas, institutos públicos, autarquias locais e instituições particulares de solidariedade social maioritariamente financiadas pelo Orçamento do Estado, bem como renovar o prazo dos contratos já existentes;</p> <p>b) concorrer à concessão de serviços públicos;</p> <p>c) fazer cotar em bolsa de valores os títulos representativos do seu capital social;</p> <p>d) lançar ofertas públicas de venda do seu capital ou alienar em subscrição pública títulos de participação, obrigações ou ações;</p>	<p>As alíneas a), c), d) e f) tem como efeito a limitação da atividade económica</p> <p>A alínea b) a limitação de acesso a serviços públicos</p> <p>A alínea e) a limitação a de</p>

Diploma	Norma	Efeito
	<p>e) beneficiar dos apoios de fundos europeus estruturais e de investimento e públicos;</p> <p>f) distribuir lucros do exercício ou fazer adiantamentos sobre lucros no decurso do exercício.</p>	<p>acesso a subsídios</p>
<p><b>Decreto-Lei 72-A/2010, de 18 de junho</b></p>	<p><b>Art.º 36.º</b></p> <p><b>Confirmação da situação tributária e contributiva no âmbito dos pagamentos a efetuar pelos serviços da Administração Pública e outras entidades</b></p> <p>1 - Os serviços integrados e os serviços e fundos autónomos, incluindo designadamente as instituições públicas de ensino superior universitário e politécnico e aquelas cuja gestão financeira e patrimonial se rege pelo regime jurídico das entidades públicas empresariais, antes de efetuarem pagamentos a entidades, no âmbito de procedimentos administrativos para cuja instrução ou decisão final seja legal ou regulamentarmente exigida a apresentação de certidão comprovativa de situação tributária ou contributiva regularizada, e quando tenha decorrido o prazo de validade da mesma, devem verificar se a situação tributária e contributiva do beneficiário do pagamento se encontra regularizada.</p> <p>2 - Para efeitos do disposto no número anterior, a entidade pagadora exige certidão comprovativa da situação tributária e contributiva regularizada, podendo esta ser dispensada quando o interessado, mediante autorização prestada nos termos da lei, permita à entidade pagadora a consulta das mesmas.</p>	<p>Retenção de pagamento</p>

Diploma	Norma	Efeito
	<p>3 - As entidades referidas no n.º 1, quando verificarem que o respetivo credor não tem a situação tributária ou contributiva regularizada, devem reter o montante em dívida, com o limite máximo de retenção de 25 % do valor total do pagamento a efetuar, e proceder ao seu depósito à ordem do órgão da execução fiscal.</p> <p>4 - O disposto neste art.º não prejudica, na parte nele não regulada, a aplicação do regime previsto no art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 411/91, de 17 de Outubro, no que concerne à concessão de subsídios.</p> <p>5 - Sempre que da aplicação do presente art.º resulte a retenção de verbas para o pagamento, cumulativo, de dívidas fiscais e dívidas contributivas, aquelas devem ser repartidas pelas entidades credoras na proporção dos respetivos créditos, nunca podendo a retenção total exceder o limite de 25 % do valor do pagamento a efetuar.</p>	
<p><b>Regime Geral das Infrações Tributárias</b></p>	<p><b>Art.º 30.º</b></p> <p><b>Requisitos do direito à redução da coima</b></p> <p>1 – O direito à redução das coimas previsto no art.º anterior depende: [...]</p> <p>c) da regularização da situação tributária do infrator dentro do prazo previsto nas alíneas anteriores; [...]</p>	<p>Limitação de acesso a regime de redução de coima</p>

Diploma	Norma	Efeito
	3 – Entende-se por regularização da situação tributária, para efeitos deste artigo, o cumprimento das obrigações tributárias que deram origem à infração.	
<b>Regime Geral das Infrações Tributárias</b>	<p><b>Art.º 32.º</b></p> <p><b>Dispensa e atenuação especial das coimas</b></p> <p>[...]</p> <p>2 – Independentemente do disposto no n.º 1, a coima pode ser especialmente atenuada no caso de o infrator reconhecer a sua <i>responsabilidade e regularizar a situação tributária</i> até à decisão do processo.</p>	Limitação de acesso a regime especial de coima
<b>Código de Contratos Públicos</b>	<p><b>Art.º 55.º <sup>160</sup></b></p> <p><b>Impedimentos</b></p> <p>1 - Não podem ser candidatos, concorrentes ou integrar qualquer agrupamento, as entidades que:</p> <p>[...]</p> <p>d) Não tenham <i>a sua situação regularizada relativamente a contribuições</i> para a segurança social em Portugal ou, se for o caso, no Estado de que sejam nacionais ou no qual se situe o seu estabelecimento principal;</p>	Limitação à atividade económica

<sup>160</sup> É uma transposição da **DIRETIVA 2014/24/UE DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO** de 26 de fevereiro de 2014 relativa aos contratos públicos e que revogou a Diretiva 2004/18/CE. O regime previsto no art.º 177º-B alíneas a) e b) e no art.º 55 do CCP não se encontra em harmonia com a Diretiva como já referimos.

Diploma	Norma	Efeito
	e) Não tenham <i>a sua situação regularizada relativamente</i> a impostos devidos em Portugal ou, se for o caso, no Estado de que sejam nacionais ou no qual se situe o seu estabelecimento principal;	
<b>Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares</b>	<p><b>Art.º 12.º-A</b></p> <p><b>Regime fiscal aplicável a ex-residentes</b></p> <p><small>(Aditado pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro)</small></p> <p>1 — São excluídos de tributação 50 % dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos que, tornando -se fiscalmente residentes nos termos dos n.º 1 e 2 do art.º 16.º em 2019 ou 2020:</p> <p>[...]</p> <p>c) tenham a sua situação tributária regularizada.</p> <p>[...]</p>	Limitação de acesso a um Benefício Fiscal
<b>Estatuto dos Benefícios Fiscais</b>	<p><b>Art.º 13.º</b></p> <p><b>Impedimento de reconhecimento do direito a benefícios fiscais</b></p> <p>1 – Os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento não podem ser concedidos quando:</p> <p>a) No final do ano civil anterior ao pedido, o sujeito passivo <i>tenha deixado de efetuar o pagamento de qualquer imposto</i> sobre o rendimento, a despesa ou o património, e a</p>	Limitação de acesso aos Benefícios Fiscais em geral

Diploma	Norma	Efeito
	<p>situação se mantenha no termo do prazo para o exercício do direito de audição no âmbito do procedimento de concessão do benefício;</p> <p>(Redação dada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)</p> <p>b) O sujeito passivo tenha deixado de efetuar o pagamento de contribuições relativas ao sistema da segurança social, se, no momento em que ocorre a consulta, <i>a situação contributiva não se encontrar regularizada.</i></p> <p>(Redação dada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)</p> <p>2 – Para efeitos do disposto no número anterior, <i>tal situação</i> só é impeditiva do reconhecimento dos benefícios fiscais se a dívida tributária em causa, sendo exigível, <i>não tenha sido objeto</i> de reclamação, impugnação ou oposição e prestada garantia idónea, quando devida. E prestada garantia nos termos da lei.</p> <p>(Redação dada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)</p>	
<p><b>Estatuto dos Benefícios Fiscais</b></p>	<p><b>Art.º 14.º</b></p> <p><b>Extinção dos benefícios fiscais</b></p> <p>[...]</p> <p>5 – No caso de benefícios fiscais permanentes ou temporários dependentes de reconhecimento da administração tributária, o ato administrativo que os concedeu cessa os seus efeitos nas seguintes situações:</p>	<p>Extinção de um Benefício Fiscal</p>

Diploma	Norma	Efeito
	<p>a) o sujeito passivo tenha deixado de efetuar o pagamento de qualquer imposto sobre o rendimento, a despesa ou o património e das contribuições relativas ao sistema da segurança social, e se mantiver a situação de incumprimento;</p> <p>b) a dívida tributária não tenha sido objeto de reclamação, impugnação ou oposição, com a prestação de garantia idónea, quando exigível.</p> <p>6 – Verificando-se as situações previstas nas alíneas a) e b) do número anterior, os benefícios automáticos não produzem os seus efeitos no ano ou período de tributação em que ocorram os seus pressupostos.</p> <p>[...]</p> <p>Aditada dada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)</p>	
<p><b>Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social</b> (Lei n.º 110/2009, de 16 de setembro)</p>	<p><b>Art.º 59.º</b> <b>Condições para a isenção ou redução da taxa contributiva</b></p> <p>A concessão da isenção ou redução prevista nos arts.º anteriores, com exceção da resultante da redução do âmbito material, e a sua manutenção dependem da verificação da <i>situação contributiva regularizada</i> perante a segurança social e a administração fiscal.</p>	<p>Limitação de acesso a um Benefício Fiscal</p>
<p><b>Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social</b></p>	<p><b>Art.º 198.º</b> <b>Retenções</b></p> <p>1 – O Estado, as outras pessoas coletivas de direito público e as entidades de capitais exclusiva ou maioritariamente públicos, só podem conceder algum subsídio ou proceder</p>	<p>Limitação de acesso a um subsídio</p>

Diploma	Norma	Efeito
	a pagamentos superiores a € 5.000, líquido de IVA, a contribuintes da segurança social, mediante a apresentação de declaração comprovativa <i>da situação contributiva</i> destes perante a segurança social.	Retenção de pagamento
<b>Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social</b>	<b>Art.º 214.º</b> <b>Divulgação de listas de contribuintes devedores</b> 1 – A segurança social procede à divulgação de listas de contribuintes cuja <i>situação contributiva não se encontre regularizada</i> nos termos dos n.º 2 e 3 do presente artigo. [...]	Publicitação em lista pública de devedores
<b>Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social</b>	<b>Art.º 217.º</b> <b>Condição geral do pagamento das prestações aos trabalhadores independentes e beneficiários do seguro social voluntário</b> 1 – É condição geral do pagamento das prestações aos trabalhadores independentes e aos beneficiários do seguro social voluntário que os mesmos tenham <i>a sua situação contributiva regularizada</i> até ao termo do 3.º mês imediatamente anterior ao do evento determinante da atribuição da prestação. 2-(Revogado) <small>(Revogado pelo Decreto-Lei n.º 2/2018, de 9 de janeiro)</small> 3 – A não verificação do disposto no n.º 1 determina a suspensão do pagamento das prestações a partir da data em que as mesmas sejam devidas.	Retenção de pagamento

Diploma	Norma	Efeito
<p><b>Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social</b></p>	<p><b>Art.º 219.º</b></p> <p><b>Efeitos da regularização da situação contributiva dos trabalhadores independentes e beneficiários do seguro social voluntário</b></p> <p>1 – O beneficiário readquire o direito ao pagamento das prestações suspensas desde que <i>regularize a sua situação contributiva</i> nos três meses civis subsequentes ao mês em que tenha ocorrido a suspensão.</p> <p>2 – Se a situação contributiva não for regularizada no prazo previsto no número anterior, o beneficiário perde o direito ao pagamento das prestações suspensas.</p> <p>3 – No caso de a <i>regularização da situação contributiva</i> se verificar posteriormente ao decurso do prazo referido no n.º 1, o beneficiário retoma o direito às prestações a que houver lugar a partir do dia subsequente àquele em que ocorra a regularização.</p>	<p>Regime estranho, deveria haver penhora de créditos</p>
<p><b>Regime de acesso a Layoff simplificado</b></p>	<p><b>Art.º 14.º</b></p> <p><b>Incumprimento e restituição do apoio</b></p> <p>1 - O incumprimento por parte do empregador ou do trabalhador das obrigações relativas aos apoios previstos no presente decreto-lei implica a imediata cessação dos mesmos e a restituição ou pagamento, conforme o caso, ao ISS, I. P., e ao IEFP, I. P., total ou proporcional, dos montantes já recebidos ou isentados, quando se verifique alguma das seguintes situações:</p> <p>[...]</p>	<p>Limitação de acesso a um benefício</p>

<b>Diploma</b>	<b>Norma</b>	<b>Efeito</b>
	c) Não cumprimento pelo empregador das suas obrigações legais, fiscais ou contributivas; [...]	

## BIBLIOGRAFIA

### I. Livros e artigos

#### A

ANTUNES, Maria João – *O Direito Penal, Direito Processual Penal e Direito da Execução das Sanções Privativas da Liberdade e Jurisprudência Constitucional* – in Revista Julgar, n.º 31, Coimbra Editora, 2013

#### B

BRANDÃO, Nuno - *Crimes e Contra-Ordenações: da Cisão à Convergência Material*, 1ª ed. Coimbra Editora, 2016

#### C

CANOTILHO, J.J. Gomes – *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª edição, Almedina

CATARINO, João Ricardo e Vasco Branco Guimarães - *Lições de Fiscalidade*, 5ª Edição, Almedina, 2017

CORDEIRO, Menezes - *Direitos Reais*, Lex, Lisboa, 1993

CORREIA, Eduardo - *Direito Penal e direito de mera ordenação social*. Boletim da Faculdade de Direito, Vol. XLIX, Coimbra, 1973

#### D

DIAS, Jorge de Figueiredo - *Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário*. Direito e Justiça, 1990

#### M

MARQUES, Paulo - *Res Fiscalis, Os Direitos Reais na Actividade Tributária*, Volume II, Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009

MARTINS, Carvalho - *Reclamação, Verificação e Graduação de Créditos*, Coimbra Editora, 1996

MATOS, Pedro Vidal, “A Reversão do Processo de Execução Fiscal”, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 68, VOL II-III

MORAIS, Rui Duarte - *A execução Fiscal*, 2ª edição, Almedina, 2006

MOREIRA, José Azevedo, Os “Motivos de Exclusão” na Directiva 2014/24/EU, in Revista de Contratos Públicos n.º 13, Reforma Europeia da Contratação Pública, Cedipre, Julho 2016

## N

NABAIS, José Casalta - *Direito Fiscal*, 10ª Edição, Almedina, 2017

## P

PARDAL, Francisco Rodrigues - *Os privilégios creditórios fiscais segundo o novo código Civil*, ciência e técnica fiscal, número 102, ministério das finanças, DGCI, Lisboa, Junho de 1967

## R

RANGEL, Paulo Castro - *Reserva de jurisdição sentido dogmático e sentido jurisprudencial*, Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1997

ROCHA, Joaquim Freitas de - *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2008

## S

SILVA, Germano Marques da - *Direito Penal Tributário*, [2ª ed. rev. e ampliada, Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, 2018](#)

SOUSA, Susana Aires de - *Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2006

## V

VARELA, J. Antunes - *Das Obrigações em Geral*, vol. II, p. 420.

VASCONCELOS, L. Miguel Pestana de - *Direito Das Garantias*, 2ª Edição, Almedina, 2013

## X

XAVIER, Alberto – *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, Coimbra, 1972

## II. Websites

PLMJ,

[https://www.plmj.com/xms/files/v1\\_antigos\\_anteriores\\_a\\_abr2019/newsletters/2015/Janeiro/Situacao\\_Tributaria\\_e\\_Contributiva\\_Regularizada.pdf](https://www.plmj.com/xms/files/v1_antigos_anteriores_a_abr2019/newsletters/2015/Janeiro/Situacao_Tributaria_e_Contributiva_Regularizada.pdf), consult. em Outubro de 2019

Millennium bcp

[https://ind.millenniumbcp.pt/pt/geral/fiscalidade/Pages/atualidades\\_legais/2015/janeiro\\_2015/O-que-fazer.aspx](https://ind.millenniumbcp.pt/pt/geral/fiscalidade/Pages/atualidades_legais/2015/janeiro_2015/O-que-fazer.aspx), consult. em Outubro de 2019

## III. Jurisprudência

### 2002

Acórdão n.º 70/2002 do Tribunal Constitucional, de 24 de abril de 2002, C-626/2000,

### **2003**

Acórdão n.º 22/2003 do Tribunal Constitucional, de 18 de fevereiro de 2003, C-654/2002

### **2004**

Acórdão n.º 124/2004 do Tribunal Constitucional, de 31 de março de 2004, C-924/2004

### **2012**

Acórdão n.º 80/2012 do Tribunal Constitucional, de 9 de fevereiro de 2012, C-463/11

### **2013**

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 17 de outubro de 2013, C-06925/13